

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 549670

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2023-06-22T10:55:43.014

Tytuł (teza): Skutki podatkowe zbycia nieruchomości.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2023-06-16T09:42:08.529

Sygnatura: 0112-KDWL.4011.15.2023.1.DK

Słowa kluczowe: • cel-cele mieszkaniowe
• nieruchomości-nabycie nieruchomości
• nieruchomości-sprzedaż nieruchomości
• odstąpienie-odstąpienie od umowy

Przepis: • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8
• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25
• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 6-art. 30e

Zagadnienie: • Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.
• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Źródła przychodów.-Przychód z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna

– stanowisko w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że Państwa stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego i zdarzeń przyszłych w podatku dochodowym od osób fizycznych jest:

- nieprawidłowe w części dotyczącej konieczności rozpoznania przychodu ze zbycia nieruchomości w 2021 r.,
- nieprawidłowe w części dotyczącej kwestii powstania nowego momentu nabycia nieruchomości,
- prawidłowe w części dotyczącej własnych celów mieszkaniowych.

Zakres wniosku wspólnego o wydanie interpretacji indywidualnej

5 maja 2023 r. wpłynął Państwa wniosek wspólny z 28 kwietnia 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy skutków podatkowych zbycia nieruchomości. Treść wniosku wspólnego jest następująca:

Zainteresowani, którzy wystąpili z wnioskiem

- 1) Zainteresowany będący stroną postępowania:
(...);
- 2) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania:
(...);

Opis stanu faktycznego oraz zdarzeń przyszłych

W dniu xx.10.2016 r. Pan wraz z siostrą (dalej jako Wnioskodawcy, współwłaściciele) otrzymali od matki umową darowizny nieruchomości stanowiącą lokal mieszkalny w udziałach po połowie (po 1/2 udziałów każdy z dzieci).

W dniu xx.11.2021 r. Wnioskodawcy dokonali zbycia każdy swoich udziałów w ww. nieruchomości na rzecz spółki sp. z o.o. z obowiązkiem zapłaty ceny za nieruchomość do dnia xx grudnia 2021 r. za udział każdego ze współwłaścicieli.

Spółka z o.o. (dalej dłużnik, kupujący) zapłaciła część ceny na Pana rzecz, na rzecz siostry zapłata ceny nie nastąpiła, pomimo upływu terminu płatności. Wobec tego, kupujący, na skutek wezwania, oświadczył Wnioskodawcom, że nie ma środków pieniężnych na zapłatę pozostałej ceny za udziały w nieruchomości i chce zwrócić nieruchomość stosownie do posiadanych przez nich udziałów przed sprzedażą.

Wnioskodawcy rozważają więc odstąpienie od umowy sprzedaży. Oświadczenie o odstąpieniu od umowy z zgodnie z uchwałą Sądu Najwyższego z 17 listopada 1993 r. (III CZP 156/93) nie znosi jej skutku rzeczowego w postaci przeniesienia własności nieruchomości, a jedynie stwarza zobowiązanie do powrotnego przeniesienia własności nieruchomości na zbywcę. Do wykonania tego obowiązku natomiast ma dojść w drodze umowy między nabywcą nieruchomości i jej zbywcami w formie aktu notarialnego. Wnioskodawcy oraz kupujący chcą więc złożyć zgodne oświadczenia woli co do przejścia własności nieruchomości z powrotem na Wnioskodawców (stosownie do posiadanych przez nich przed sprzedażą wysokości udziałów w nieruchomości), w związku ze złożeniem oświadczenia Wnioskodawców o odstąpieniu od pierwotnej umowy sprzedaży udziałów w nieruchomości (ew. porozumieniem o rozwiązaniu umowy sprzedaży) w tym samym akcie notarialnym.

Pytania

1. Czy istnieje konieczność rozpoznania przychodu podatkowego przez Wnioskodawców w związku z transakcją zbycia udziałów w nieruchomości na podstawie aktu notarialnego z xx.11.2021 r. w sytuacji późniejszego odstąpienia

od umowy sprzedaży i zwrotnego przeniesienia własności tej nieruchomości (w takiej samej wysokości udziałów jak przy sprzedaży) aktem notarialnym na Wnioskodawców?

2. Czy powrotne przeniesienie własności przedmiotowej nieruchomości w związku z odstąpieniem od umowy sprzedaży będzie stanowiło „ponowne nowe nabycie” tej nieruchomości przez Wnioskodawców stosownie do posiadanych przez nich udziałów w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i czy od tej chwili liczony będzie nowy 5-letni termin warunkujący istnienie opodatkowanego źródła przychodów w przypadku przyszłej sprzedaży nieruchomości przez Wnioskodawców?
3. Jeśli odpowiedź na pytanie nr 2 będzie twierdząca, to czy ponowne nabycie udziałów w tej samej nieruchomości spełni warunki do zastosowania zwolnienia z opodatkowania na mocy art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i Wnioskodawcy będą mogli skorzystać z ulgi do sprzedaży z xx.11.2021?

Stanowisko Zainteresowanych w sprawie

Zgodnie z treścią ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych źródłem przychodu jest 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,

– 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 (art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

W świetle powyższego uregulowania każda czynność prawna, której przedmiotem jest odpłatne zbycie nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c) ustawy stanowi źródło przychodów, jeżeli zostanie dokonana w określonym czasie, tj. przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie i nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej.

W przedstawionym stanie faktycznym Wnioskodawcy w 2016 roku nabyli drogą darowizny po połowie udziały w nieruchomości stanowiącej lokal mieszkalny. W 2021 roku aktem notarialnym Wnioskodawcy dokonali sprzedaży ww. nieruchomości na rzecz kupującego (każdy swój udział). Sprzedaż zatem nastąpiła przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym tę nieruchomość nabyli, w związku z czym powstał przychód do opodatkowania podatkiem dochodowym u każdego z Wnioskodawców w zakresie ich części przychodu osiągniętego ze zbytego udziału w nieruchomości. Wnioskodawcy oświadczyli jednak do US w zeznaniu PIT-39, że dla dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym dla osób fizycznych. Kupujący nie posiada jednak środków finansowych na zapłatę całości ceny za nieruchomość (Pan otrzymał część ceny za swój udział, Pana siostra nie otrzymała zapłaty ceny w ogóle). W rezultacie Wnioskodawcy rozważają odstąpienie od umowy sprzedaży nieruchomości i powrotne przeniesienie własności nieruchomości na ich rzecz (w tej samej wysokości udziałów które posiadali przed sprzedażą) ze zwrotem części ceny którą uiścił kupujący na Pana rzecz. Zatem Wnioskodawcy chcą przywrócić pierwotny stan własności udziałów w nieruchomości (tak, jakby do sprzedaży nie doszło).

Wobec powyższych zdarzeń w pierwszej kolejności sięgnąć należy do przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz. U. z 2022 poz. 1360 z późn. zm.) o nabyciu i utracie własność. Zauważyć bowiem należy, że pomiędzy prawem podatkowym a cywilnym istnieje wiele powiązań, wynikających chociażby z faktu, że następstwa zdarzeń bądź czynności prawnych związanych z określonymi instytucjami prawa cywilnego wywołują również skutki wynikające z przepisów prawa podatkowego. Prawo cywilne i podatkowe posługują się zatem podobnymi określeniami. Jeżeli nie są one odmiennie zdefiniowane dla celów prawa podatkowego, należy je biorąc pod uwagę fakt, że obie gałęzie prawa składają się na jeden system prawny, interpretować tak, jak czyni to prawo cywilne.

Przeniesienie (nabycie) własności na podstawie umowy stanowi podstawowy cywilnoprawny sposób nabycia własność właściwy prawu rzeczowemu.

Stosownie do art 155 § 1 Kodeksu cywilnego – umowa sprzedaży, zamiany, darowizny 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.

W myśl art. 535 § 1 Kodeksu cywilnego – przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę.

Strony mogą przyjąć, że zapłata ceny jak również samo wydanie nastąpi w terminie późniejszym. Wskazać tu również należy art. 488 § 1 Kodeksu cywilnego, stanowiący, że –świadczenia będące przedmiotem zobowiązań z umów wzajemnych (świadczenia wzajemne) powinny być spełnione jednocześnie, chyba że z umowy, z ustawy albo orzeczenia sądu lub decyzji właściwego organu wynika, iż jedna ze stron obowiązana jest do wcześniejszego świadczenia. Z treści tego przepisu wynika zatem, że od zasady jednoczesnego wykonania wzajemnych świadczeń przez strony umowy dopuszczalne są wyjątki, gdy wynika to między innymi z umowy. W tej sytuacji, przy sprzedaży może nastąpić zmiana kolejności świadczeń, to jest najpierw wydanie rzeczy, a potem zapłata ceny lub zapłata całości lub części ceny, a potem wydanie rzeczy. Wola stron zatem jest niezbędnym i istotnym składnikiem umowy.

Umowa sprzedaży w ujęciu przepisów Kodeksu cywilnego jest umową dwustronnie zobowiązującą. W związku z zawarciem umowy sprzedaży sprzedawca staje się zobowiązany do przeniesienia własności rzeczy lub prawa na kupującego oraz do wydania przedmiotu sprzedaży kupującemu. Z kolei treścią zobowiązania kupującego jest zapłacenie ceny oraz odebranie rzeczy. Tym samym umowa sprzedaży jest umową wzajemną, gdyż świadczenie jednej strony jest z założenia odpowiednikiem świadczenia drugiej strony. Z istoty umowy sprzedaży wynika jedynie zobowiązanie do spowodowania, aby własność rzeczy została przeniesiona na nabywcę. Za wykonanie tego zobowiązania sprzedawca będzie odpowiadał według przepisów Kodeksu cywilnego o wykonaniu zobowiązań i skutkach ich niewykonania (zob. J. Jezioro, Gniewek, Komentarz 2010).

Podkreślenia wymaga, że cechą umowy sprzedaży jest także jej konsensualność. W zakresie skutków obligacyjnych umowa sprzedaży dochodzi do skutku mocą samego porozumienia stron (solo consensu) bez konieczności dokonywania jakichkolwiek czynności realnych. Tym samym z chwilą złożenia zgodnych oświadczeń woli w zakresie zawarcia umowy sprzedaży każda ze stron uzyskuje odpowiednie roszczenie w stosunku do drugiej strony. Przeniesienie własność i wydanie rzeczy, jak również odebranie rzeczy i zapłata ceny są jedynie przejawem wykonania umowy przez strony; nie warunkują natomiast w żadnym wypadku jej ważności lub skuteczności (W. Katner. System PrPryw, t. 7 Nb 20; Z. Banaszczyk, Pietrzykowski, Komentarz 2011, t. II, Nb 10). Zważyć zatem należy, że w przypadku gdy umowa sprzedaży przyjmuje z mocy prawa charakter czynności zobowiązująco-rozporządzającej, przeniesienie własności

następuje bezpośrednio w wyniku zawarcia samej umowy. Taki charakter ma właśnie umowa sprzedaży nieruchomości co wynika z przywołanego powyżej art. 155 § 1 Kodeksu cywilnego. W takim przypadku samo zawarcie umowy powoduje skutek rozporządzający. Pozostałe obowiązki stron takie jak np. wydanie rzeczy jej odebranie oraz zapłata ceny, mają charakter drugorzędny i ich wykonanie lub niewykonanie nie wpływa w żaden sposób na kwestię przeniesienia własności, podobnie jak na kwestię ważności umowy. W odniesieniu natomiast do kwestii dopuszczalności rozwiązania umowy (odstąpienia od umowy), na podstawie której doszło do przeniesienia własności nieruchomości, w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjęto wyraźnie jeden kierunek interpretacyjny (stanowisko takie prezentuje też Sąd Najwyższy w uchwale siedmiu sędziów z 30 listopada 1994 r. III CZP 130/94 (OSNCP 3/95)). Zgodnie z tą linią orzecniczą, strona może odstąpić od umowy zobowiązująco-rozporządzającej, na podstawie której nastąpiło przeniesienie własności nieruchomości, w ramach ustawowego uprawnienia. Umowa taka może być przez strony rozwiązana, jeżeli nie została w całości wykonana. Rozwiązanie umowy jest więc możliwe tylko do chwili istnienia stosunku zobowiązaniowego, gdy zaś stosunek ten już nie istnieje, to nie może być rozwiązany. Przy czym przejście prawa własności z dotychczasowego podmiotu na inny nie musi oznaczać, że umowa została w całości wykonana, a wobec tego stosunek zobowiązaniowy wygaś i odstąpienie od umowy (rozwiązanie umowy) stało się bezprzedmiotowe. Umowa ta może być jeszcze w całości nie wykonana z tego powodu, że np. nabywca nie zapłacił całej ceny kupna lub zbywca nie wydał rzeczy będącej przedmiotem umowy.

Przyjmując za uzasadniony pogląd prezentowany w orzecznictwie (uchwała siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 30 listopada 1994 r., III CZP 130/94) samo rozwiązanie umowy sprzedaży nieruchomości nie powoduje automatycznego przeniesienia własności z powrotem na zbywcę. Rozwiązanie umowy nie znosi bowiem wszystkich jej skutków, w szczególności zaś jej skutku rzeczowego w postaci przeniesienia własności nieruchomości. Stwarza jedynie zobowiązanie do powrotnego przeniesienia własności nieruchomości na zbywcę – wywiera skutek obligacyjny. Do wykonania tego obowiązku natomiast może dojść w drodze umowy między nabywcą nieruchomości i jej zbywcą (zawartej w formie aktu notarialnego), lub – gdy do umowy takiej nie dojdzie – w drodze uwzględniającego żądanie zbywcy orzeczenia sądu, stwierdzającego obowiązek nabywcy złożenia stosownego oświadczenia woli, zastępującego to oświadczenie, które to orzeczenie stwierdza zawarcie umowy i zastępuje tę umowę. Zgodne oświadczenia woli co do przejścia własności nieruchomości z powrotem na nabywcę strony mogą również złożyć łącznie z porozumieniem o rozwiązaniu umowy obligacyjnej w tym samym akcie notarialnym. Tym samym w przedstawionej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, gdzie nieruchomość została najpierw zbyta przez Wnioskodawców w 2021 roku, a następnie Wnioskodawcy zakładają, że w wyniku odstąpienia od umowy dojdzie do ponownego nabycia przez nich tej nieruchomości. Dokonana w 2021 roku czynność prawna polegająca na zawarciu w formie aktu notarialnego umowy sprzedaży wywołała skutek w postaci odpłatnego zbycia przez Wnioskodawców nieruchomości. Skutek podatkowy w postaci sprzedaży nieruchomości powstał w momencie zawarcia umowy sprzedaży przenoszącej własność i nie zmienia tego fakt, że kupujący nie zapłacił całej ceny sprzedaży. Na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych decydujące znaczenia ma samo zawarcie umowy sprzedaży co oznacza, że 2021 roku Wnioskodawcy dokonali sprzedaży nieruchomości stosownie do posiadanych przez nich udziałów, natomiast dzień, w którym Wnioskodawcy ponownie nabędą nieruchomość, z uwagi na odstąpienie od umowy będzie datą ponownego nabycia tej nieruchomości.

Wnioskodawcy dokonali sprzedaży nieruchomości w udziałach przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym tę nieruchomość w udziałach nabyli drogą darowizny. Zauważyć zatem należy, że przeniesienie własności nieruchomości rodzi po stronie sprzedającego obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób

fizycznych co wynika z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ww. ustawy. W niniejszej sprawie powinność przymusowego świadczenia (obowiązek podatkowy) należy wiązać z faktem odpłatnego zbycia nieruchomości (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit a) ustawy podatkowej), zaś powstanie zobowiązania podatkowego wynikającego z tego obowiązku wyznacza dzień dokonania sprzedaży nieruchomości (art. 30e ust. 1 i art. 45 ust. 4 pkt 4 ustawy podatkowej w związku z art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Oznacza to, że z chwilą zawarcia umowy sprzedaży nieruchomości (w warunkach opisanych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy podatkowej) powstaje zobowiązanie podatkowe w podatku od dochodu z takiej sprzedaży, stanowiącego stosowną część „uzyskanego” przychodu, którego wartość wyraża cena określona w zawartej umowie (art. 19 ust. 1 zd. 1 ustawy podatkowej). Natomiast odmienne skutki nastąpią gdy dojdzie do rozwiązania takiej umowy, bowiem wówczas nie można mówić o zobowiązaniu podatkowym będącym skutkiem takiej czynności. W przypadku rozwiązania umowy sprzedaży nieruchomości i przeniesienia (zwrotu) jej własności na Wnioskodawców z chwilą dokonania takiej czynności powstałe wcześniej zobowiązanie podatkowe utraci swój byt albowiem zniesione zostaną wszystkie skutki powyższej czynności. Fakt zawarcia stosownej umowy, która rozwiązuje stosunek prawny pomiędzy Wnioskodawcami, a nabywcą nieruchomości będzie stanowić podstawę do zniesienia skutków, które powstały w chwili zawarcia umowy sprzedaży w 2021 roku. Jednym z nich było powstałe zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, które w pewnych okolicznościach prowadzi do obowiązku zapłaty podatku (chyba, że zostaną spełnione warunki do zastosowania ulgi mieszkaniowej). Tym samym rozwiązanie umowy spowoduje w konsekwencji, że na Wnioskodawcach nie będzie ciążyło zobowiązanie podatkowe z tytułu sprzedaży nieruchomości dokonanej w 2021 roku oraz nie będzie ciążył na nich obowiązek złożenia zeznania rocznego o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) dla podatników, którzy w roku podatkowym uzyskali przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT-39).

Podsumowując, odstąpienie od umowy sprzedaży nieruchomości dokonanej przez Wnioskodawców i cofnięcie skutków tej umowy do stanu w 2021 roku spowoduje, że na Wnioskodawcach nie będzie ciążył obowiązek podatkowy i zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, tak jakby zbyli nieruchomość przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego.

Odnosząc się do pytania nr 2, w przypadku, gdyby Wnioskodawcy już po odstąpieniu od umowy sprzedaży nieruchomości zbyli w udziałach nieruchomość na rzecz innego kupującego, to 5-letni okres – wolny od podatku dochodowego należy liczyć od momentu otrzymania udziałów w nieruchomości tytułem darowizny, tj. od 2016 roku.

Jeśli uznać, że ponowne przeniesienie własności udziałów w nieruchomości na Wnioskodawców aktem notarialnym wywoła podatkowo skutki takie, jakby umowa pierwotna sprzedaży w 2021 roku nie miała miejsca, to wówczas przy sprzedaży udziałów w nieruchomości w chwili obecnej, na Wnioskodawcach nie będzie ciążył obowiązek w zakresie rozpoznania przychodu do opodatkowania, albowiem minęło już 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego w którym udziały w nieruchomości zostały przez Wnioskodawców nabyte tytułem darowizny.

Odnosząc się do odpowiedzi na pytanie nr 3 zadane we wniosku, to gdyby jednak Organ wyraził odmienne stanowisko w sprawie i uznał, że odstąpienie od umowy sprzedaży przez Wnioskodawców i ponowne przeniesienie własności udziałów w nieruchomości aktem notarialnym wywoła skutki w podatku dochodowym takie, jakby dokonali ponownego nowego nabycia udziałów w nieruchomości (co oznacza ponowne rozpoczęcie 5-letniego okresu wolnego od podatku dochodowego przy zbyciu udziałów), to zdaniem Wnioskodawców wypełnią oni dyspozycję warunków do zastosowania ulgi o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku

dochodowym od osób fizycznych w całości (realizując w tej nieruchomości własne cele mieszkaniowe) dla transakcji zbycia udziałów w nieruchomości z dnia xx.11.2021 r.

Zgodnie bowiem z treścią powołanego przepisu 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 począwszy 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. Pierwotna sprzedaż udziałów w nieruchomości nastąpiła w dniu xx.11.2021 r. Wnioskodawcy zadeklarowali w zeznaniu rocznym PIT-39, że mają zamiar skorzystania w okresie 3 lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie tych udziałów, z ulgi na cele mieszkaniowe (tj. do 2024 roku). Wobec tego, jeśli ponowne przeniesienie własności udziałów w nieruchomości na Wnioskodawców nastąpi we wskazanym okresie dla zastosowania ulgi (tj. do 2024 r.) i Wnioskodawcy będą wypełniali w tej nieruchomości własne cele mieszkaniowe, wówczas mają prawo do zastosowania ulgi w całości.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku jest w części prawidłowe i w części nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Podstawową zasadą obowiązującą w przepisach ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.) jest zasada powszechności opodatkowania, która wyrażona została w art. 9 ust. 1 tej ustawy.

Zgodnie z jego treścią:

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.

Stosownie do art. 9 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Dochodem ze źródła przychodów, jeżeli przepisy art. 23o, art. 23u, art. 24-24b, art. 24c, art. 24e, art. 30ca, art. 30da oraz art. 30f nie stanowią inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

Z ww. przepisów wynika, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają wszelkiego rodzaju dochody uzyskane przez podatnika z wyjątkiem tych, które zostały enumeratywnie wymienione w katalogu zwolnień przedmiotowych, zawartym w ww. ustawie, bądź od których zaniechano poboru podatku

Jak stanowi art. 11 ust. 1 ww. ustawy:

Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Pojęciem pierwotnym dla dochodu jest więc pojęcie przychodu. Ten z kolei definiowany jest przez ustawodawcę, czemu dał wyraz w art. 11 ust. 1, jako otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, a w przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą kwoty należne, chociażby nie zostały faktycznie otrzymane. Niemniej jednak z definicji tej wywieść można również, że za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które są określonym przyrostem majątkowym (rozumianym zarówno jako zwiększenie aktywów, jak i zmniejszenie pasywów) o charakterze definitywnym, niemające charakteru zwrotnego.

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy:

Źródłami przychodów są:

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,
- 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 pięciu 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; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

W świetle powyższego, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości lub praw majątkowych następuje przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie i nie zostaje dokonane w wykonywaniu działalności gospodarczej stanowi źródło przychodu, o którym mowa w ww. przepisie.

Jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości następuje po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości nie podlega opodatkowaniu.

Użyte w cytowanym przepisie „odpłatne zbycie” oznacza przeniesienie własności lub innych praw majątkowych w zamian za korzyść majątkową. Powyższy przepis jednoznacznie stanowi, iż źródłem przychodów jest odpłatne zbycie nieruchomości i praw majątkowych, co może następować m.in. w formie umowy sprzedaży.

Zatem, w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, co do zasady decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych mają moment i sposób ich nabycia.

Odnosząc się do skutków podatkowych ponownego nabycia przez Państwa nieruchomości (lokalu mieszkalnego) w związku z rozwiązaniem umowy z kupującym i ponownym przeniesieniem na Państwa własności nieruchomości, w pierwszej kolejności sięgnąć należy do przepisów ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.) dotyczących nabycia i utraty własności.

Zauważyć bowiem należy, że pomiędzy prawem podatkowym a cywilnym istnieje wiele powiązań, wynikających chociażby z faktu, że następstwa zdarzeń bądź czynności prawnych związanych z określonymi instytucjami prawa cywilnego wywołują również

skutki wynikające z przepisów prawa podatkowego. Prawo cywilne i podatkowe posługują się zatem podobnymi określeniami. Jeżeli nie są one odmiennie zdefiniowane dla celów prawa podatkowego, należy je, biorąc pod uwagę fakt, że obie gałęzie prawa składają się na jeden system prawny, interpretować tak, jak czyni to prawo cywilne.

Przeniesienie (nabycie) własności na podstawie umowy stanowi podstawowy cywilnoprawny sposób nabycia własności właściwy prawu rzeczowemu.

Stosownie do art. 155 § 1 Kodeksu cywilnego:

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.

W myśl art. 535 Kodeksu:

Przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę.

Wskazać tu również należy art. 488 § 1 Kodeksu cywilnego, stanowiący, że:

Świadczenia będące przedmiotem zobowiązań z umów wzajemnych (świadczenia wzajemne) powinny być spełnione jednocześnie, chyba że z umowy, z ustawy albo z orzeczenia sądu lub decyzji innego właściwego organu wynika, iż jedna ze stron obowiązana jest do wcześniejszego świadczenia.

Z treści tego przepisu zatem wynika, że od zasady jednoczesnego wykonania wzajemnych świadczeń przez strony umowy dopuszczalne są wyjątki, gdy wynika to między innymi z umowy. W tej sytuacji, przy sprzedaży może nastąpić zmiana kolejności świadczeń, to jest najpierw wydanie rzeczy, a potem zapłata ceny lub zapłata całości lub części ceny a potem wydanie rzeczy. Wola stron zatem jest niezbędnym i istotnym składnikiem umowy.

Z treści powyższych przepisów wynika jednak jednoznacznie, że przeniesienie własności nieruchomości następuje z chwilą zawarcia w formie aktu notarialnego umowy sprzedaży nieruchomości, a nie z chwilą zapłaty ceny.

Podkreślenia wymaga, że cechą umowy sprzedaży jest także jej konsensualność. W zakresie skutków obligacyjnych umowa sprzedaży dochodzi do skutku mocą samego porozumienia stron (solo consensu), bez konieczności dokonywania jakichkolwiek czynności realnych. Tym samym z chwilą złożenia zgodnych oświadczeń woli w zakresie zawarcia umowy sprzedaży każda ze stron uzyskuje odpowiednie roszczenie w stosunku do drugiej strony. Przeniesienie własności i wydanie rzeczy, jak również odebranie rzeczy i zapłata ceny są jedynie przejawem wykonania umowy przez strony; nie warunkują natomiast w żadnym wypadku jej ważności lub skuteczności (W. Katner, [w:] System PrPryw, t. 7, Nb 20; Z. Banaszczyk, [w:] Pietrzykowski, Komentarz 2011, t. II, Nb 10).

W przypadku gdy umowa sprzedaży przyjmuje z mocy prawa charakter czynności zobowiązująco-rozporządzającej, przeniesienie własności następuje bezpośrednio w wyniku zawarcia samej umowy. Taki charakter ma właśnie umowa sprzedaży nieruchomości, co wynika z przywołanego powyżej art. 155 § 1 Kodeksu cywilnego. W takiej sytuacji samo zawarcie umowy powoduje skutek rozporządzający. Pozostałe obowiązki stron, takie jak np. wydanie rzeczy, jej odebranie oraz zapłata ceny, mają charakter drugorzędny i ich wykonanie lub niewykonanie nie wpływa w żaden sposób na kwestię przeniesienia własności, podobnie jak na kwestię ważności umowy.

W odniesieniu natomiast do kwestii dopuszczalności rozwiązania umowy (odstąpienia od umowy), na podstawie której doszło do przeniesienia własności nieruchomości, o ile stanowisko doktryny nie jest jednolite, to w orzecznictwie sądów administracyjnych

przyjęto wyraźnie jeden kierunek interpretacyjny (stanowisko takie prezentuje też Sąd Najwyższy w uchwale siedmiu sędziów z 30 listopada 1994 r., III CZP 130/94 (OSNCP 3 /95)). Zgodnie z tą linią orzecniczą, strona może odstąpić od umowy zobowiązująco-rozporządzającej, na podstawie której nastąpiło przeniesienie własności nieruchomości, w ramach ustawowego uprawnienia. Umowa taka może być przez strony rozwiązana, jeżeli nie została w całości wykonana. Rozwiązanie umowy jest więc możliwe tylko do chwili istnienia stosunku zobowiązaniowego, gdy zaś stosunek ten już nie istnieje, to nie może być rozwiązany. Przy czym przejście prawa własności z dotychczasowego podmiotu na inny nie musi oznaczać, że umowa została w całości wykonana, a wobec tego stosunek zobowiązaniowy wygaś i odstąpienie od umowy (rozwiązanie umowy) stało się bezprzedmiotowe. Umowa ta może być jeszcze w całości niewykonana z tego powodu, że np. nabywca nie zapłacił całej ceny kupna lub zbywca nie wydał rzeczy będącej przedmiotem umowy.

Ponadto, zgodnie z art. 494 § 1 Kodeksu cywilnego:

Strona, która odstępuje od umowy wzajemnej, obowiązana jest zwrócić drugiej stronie wszystko, co otrzymała od niej na mocy umowy, a druga strona obowiązana jest to przyjąć. Strona, która odstępuje od umowy, może żądać nie tylko zwrotu tego, co świadczyła, lecz również na zasadach ogólnych naprawienia szkody wynikłej z niewykonania zobowiązania.

Przyjmując za uzasadniony pogląd prezentowany w orzecznictwie (uchwała siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 30 listopada 1994 r., III CZP 130/94) samo rozwiązanie umowy sprzedaży nieruchomości nie powoduje automatycznego przeniesienia własności z powrotem na zbywcę. Rozwiązanie umowy nie znosi bowiem wszystkich jej skutków, w szczególności zaś jej skutku rzeczowego w postaci przeniesienia własności nieruchomości. Stwarza jedynie zobowiązanie do powrotnego przeniesienia własności nieruchomości na zbywcę – wywiera skutek obligacyjny. Do wykonania tego obowiązku natomiast może dojść w drodze umowy między nabywcą nieruchomości i jej zbywcą (zawartej w formie aktu notarialnego) lub – gdy do umowy takiej nie dojdzie – w drodze uwzględniającego żądanie zbywcy orzeczenia sądu, stwierdzającego obowiązek nabywcy złożenia stosownego oświadczenia woli, zastępującego to oświadczenie, które to orzeczenie stwierdza zawarcie umowy i zastępuje tę umowę. Zgodne oświadczenia woli co do przejścia własności nieruchomości z powrotem na nabywcę strony mogą również złożyć łącznie z porozumieniem o rozwiązaniu umowy obligacyjnej w tym samym akcie notarialnym.

W niniejszej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, gdzie 10 listopada 2021 r. dokonali Państwo zbycia swoich udziałów w nieruchomości (lokalu mieszkalnym). Obecnie rozważają Państwo odstąpienie od umowy sprzedaży.

Państwo oraz kupujący chcą więc złożyć zgodne oświadczenia woli co do przejścia własności nieruchomości z powrotem na Państwa, w związku ze złożeniem Państwa oświadczenia o odstąpieniu od pierwotnej umowy sprzedaży udziałów w nieruchomości (ew. porozumieniem o rozwiązaniu umowy sprzedaży) w tym samym akcie notarialnym.

Dla powstania skutków podatkowych z tytułu sprzedaży nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości istotny jest moment zawarcia umowy sprzedaży przenoszącej własność i niezależnie czy w wyniku tej umowy sprzedaży otrzymali Państwo wynikającą z umowy kwotę w całości czy też nie. Nie może bowiem decydować o skutkach podatkowych zawartej umowy sprzedaży fakt, że nie otrzymali Państwo wynikającej z umowy sprzedaży kwoty ani w całości ani też w części.

Biorąc pod uwagę przedstawiony we wniosku opis oraz ww. przepisy należy stwierdzić, że dokonana 10 listopada 2021 r. czynność prawna polegająca na zawarciu umowy sprzedaży wywołała skutek w postaci odpłatnego zbycia przez Państwa udziałów w nieruchomości. Skutek podatkowy w postaci sprzedaży lokalu mieszkalnego powstał w momencie zawarcia umowy sprzedaży przenoszącej własność. Na gruncie przepisów

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych decydujące znaczenie ma sam fakt zawarcia umowy sprzedaży.

Natomiast dzień, w którym ponownie nabędą Państwo przedmiotowy lokal mieszkalny (stosownie do posiadanych przed sprzedażą udziałów), z uwagi na odstąpienie od umowy sprzedaży, będzie datą jego ponownego nabycia.

Udziały w przedmiotowej nieruchomości nabyli Państwo w drodze darowizny w 2016 r.

Zatem zbycie ww. udziałów w nieruchomości w 2021 r. będzie skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego, nawet jeśli później dojdzie do rozwiązania umowy sprzedaży.

Ponowne nabycie nieruchomości w wyniku rozwiązania lub odstąpienia od umowy sprzedaży będzie stanowiło nowy moment nabycia nieruchomości w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Od końca roku podatkowego, w którym zostanie rozwiązana umowa sprzedaży, tj. roku ponownego nabycia nieruchomości będzie liczony termin 5 lat, po upływie których nie wystąpi obowiązek podatkowy.

W konsekwencji, odpłatne zbycie udziałów w nieruchomości dokonane 10 listopada 2021 r. stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a uzyskany z tego tytułu dochód podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 30e ww. ustawy.

Zgodnie z art. 30e ust. 1-2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

1. 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.
2. Podstawą obliczenia podatku, o której mowa w ust. 1, jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym 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.

W myśl art. 30e ust. 4 ww. ustawy:

Po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, 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.

Przy czym, w myśl art. 19 ust. 1 omawianej ustawy:

Przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich 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 w wysokości wartości rynkowej. Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia (sprzedaży) nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe (potoczne) 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 mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością).

Kosztów odpłatnego zbycia nie należy utożsamiać z kosztami uzyskania przychodu, zasady ustalania których uregulowane zostały w sposób szczególny w art. 22 ust. 6c i 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 22 ust. 6c i ust. 6d ww. ustawy:

6c. 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.

6d. Za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c.

Podstawą obliczenia zryczałtowanego 19% podatku jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości określonym zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (stanowiącym wartość wyrażoną w cenie określonej w umowie, pomniejszoną o koszty odpłatnego zbycia rozumiane jako wszystkie wydatki poniesione przez sprzedającego, które są konieczne, aby transakcja mogła dojść do skutku), a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c albo ust. 6d ww. ustawy tj. udokumentowanymi kosztami nabycia lub udokumentowanymi kosztami wytworzenia, powiększonymi o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

Jednakże dochód ten może być zwolniony od opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli uzyskany przychód – w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie – wydatkowany został/zostanie na własne cele mieszkaniowe.

Art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy:

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 począwszy 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.

Katalog wydatków zaliczanych do własnych celów mieszkaniowych zawiera art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z ww. przepisem:

Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się:

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;

3) wartość otrzymanego w ramach odpłatnego zbycia w drodze zamiany znajdującego się w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej;

- a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, lub
- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, lub udziału w tych prawach, lub
- c) gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie przeznaczonych pod budowę budynku mieszkalnego, w tym również gruntu lub udziału w gruncie albo prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, lub
- d) gruntu, udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z budynkiem lub lokalem wymienionym w lit. a.

Jak wynika z ww. przepisów ponowne nabycie nieruchomości lub udziałów w niej, w związku z odstąpieniem od umowy sprzedaży, traktujemy jako nowe zdarzenie gospodarcze (m.in. powstaje nowy moment nabycia nieruchomości).

Zatem wydatki (koszty) poniesione na ponowne nabycie przedmiotowej nieruchomości, w sytuacji gdy będzie ona wykorzystywana na Państwa własne cele mieszkaniowe, a do ponownego nabycia dojdzie do końca 2024 r., mogą zostać zaliczone do wydatków, o których mowa w art. 21 ust. 25 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 131.

W sytuacji, gdy cały przychód ze zbycia nieruchomości zostanie wydany na własne cele mieszkaniowe, to cały dochód będzie korzystał ze zwolnienia z opodatkowania.

Uznać należy, że wierzytelność jaką Państwo posiadają z tytułu zbycia nieruchomości dokonanej w 2021 r. będzie realnym kosztem jej nabycia przy zwrotnym przeniesieniu jej własności na Państwo. Zwrotne przeniesienie nieruchomości było pewnym rodzajem „zwolnienia z długu” wobec nieuiszczenia ceny z tytułu nabycia przez sp. z o.o. tej nieruchomości.

Zgodnie z art. 45 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Podatnicy są obowiązani składać urzędом skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie od dnia 15 lutego do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. Zeznania złożone przed początkiem terminu uznaje się za złożone w dniu 15 lutego roku następującego po roku podatkowym.

Art. 45 ust. 1a pkt 3:

W terminie określonym w ust. 1 podatnicy są obowiązani składać urzędом skarbowym odrębne zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty) z:

odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e.

Reasumując:

- zbycie udziałów w lokalu mieszkalnym w 2021 r. będzie skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego (koniecznością rozpoznania przychodu), nawet jeśli później dojdzie do rozwiązania umowy sprzedaży;
- ponowne nabycie nieruchomości w wyniku rozwiązania lub odstąpienia od umowy sprzedaży będzie stanowiło nowy moment nabycia nieruchomości w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- wydatki (koszty) poniesione na ponowne nabycie udziałów w lokalu mieszkalnym, w sytuacji gdy będzie on wykorzystywany na Państwa własne cele mieszkaniowe, mogą zostać zaliczone do wydatków na własne cele mieszkaniowe i uwzględnione w zeznaniu PIT-39 za 2021 r.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Państwo przedstawili i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia oraz dotyczy zdarzeń przyszłych, które Państwo przedstawili i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

· Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14n ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli Państwa sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Z funkcji ochronnej będą mogli skorzystać Ci z Państwa, którzy zastosują się do interpretacji.

· Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są 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 dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację przez Zainteresowanego, który jest stroną postępowania

Zainteresowany będący stroną postępowania – art. 14r § 2 Ordynacji podatkowej ma prawo wnieść skargę na tę interpretację indywidualną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.; dalej jako „PPSA”).

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a, art. 14b § 1 i art. 14r ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).