

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	550955
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2023-07-07T07:08:41.801
Tytuł (teza):	Skutki podatkowe w związku z podziałem/scaleniem/zamianą działek.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2023-06-28T14:02:57.667
Sygnatura:	0115-KDIT3.4011.250.2023.3.MJ
Słowa kluczowe:	• nieruchomości-podział nieruchomości • zamiana
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-pkt 1-lit. d
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych. • Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Źródła przychodów.-Specyfika źródeł przychodów.-Odpłatne zbycie nieruchomości, prawa wieczystego użytkowania gruntów i spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu.
Załączniki:	brak
Stan prawny:	2023-06-28T07:06:24.527

Treść:

Interpretacja indywidualna

– stanowisko w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowna Pani,

stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest:

- prawidłowe w części, w jakiej wskazuje Pani na możliwość skorzystania z ulgi na własne cele mieszkaniowe;
- nieprawidłowe w pozostałym zakresie.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

28 marca 2023 r. wpłynął Pani wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych scalenia i nowego podziału działek. Wniosek został uzupełniony, w odpowiedzi na wezwanie, 5 czerwca 2023 r. Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Sprawa dotyczy podziału 3 nieruchomości, a następnie ich połączenia w 4 nowe działki budowlane z powodu scalenia gruntów. W chwili obecnej grunty są własnością lub współwłasnością różnych osób. Po powyższym podziale powstaną również działki przeznaczone w Miejscowym Planie Zagospodarowania Przestrzennego pod drogi.

17 kwietnia 2020 r. Biuro Geodezji i Katastru w Z. wydało 3 decyzje podziałowe:

- decyzja podziałowa nr (...) dotyczy działki nr 111 o pow. 0,1216 ha (działka ta objęta jest KW nr (...) i stanowi współwłasność A.B. i C.D.; działka otrzymana w spadku po ich matce w grudniu 2021 r.; w wyniku podziału działka nr 111 uległa podziałowi na działki nr 111/1 i 111/2),
- decyzja podziałowa nr (...) dotyczy działki nr 112 o pow. 0,1350 ha (działka ta objęta jest KW nr (...) i stanowi własność małżonków G.I. i H.I. (między małżonkami obowiązuje ustrój wspólności małżeńskiej majątkowej); działka została nabyta w grudniu 2018 r.; następnie w wyniku podziału działka nr 112 uległa podziałowi na działki nr: 112/1, 112/2 i 112/3,
- decyzja podziałowa nr (...) dot. działki nr 11/2 o pow. 0,2501 ha (działka ta objęta jest KW nr (...) stanowi współwłasność ułamkową (po 1/2) małżonków G.I. i H.I. oraz E.F.; udział E.F. w działce został nabyty w 2000 r., a udział małżonków G.I. i H.I. został nabyty w lutym 2018 r.; w wyniku podziału działka nr 11/2 uległa podziałowi na działki nr: 11/13, 11/14, 11/15, 11/16, 11/17 i 11/18, z czego działki uczestniczące w procedurze podziałowej jako działki budowlane to działki nr 11/14, 11/15, 11/16 i 11/17, dla których łączna powierzchnia wynosi 0,2254 ha, co ma istotne znaczenie w kwestii rozliczeń współwłasności). Działki nr 11/13 i 11/18 to działki przeznaczone w Miejscowym Planie Zagospodarowania Przestrzennego pod drogi.

Dodatkowo w skład KW nr (...) wchodzi jeszcze działki o nr: 11/12 i 12/6 (własność małżonków G. I. i H.I.), nabyte w grudniu 2018 r. razem z działką nr 112, które przeznaczone są w Miejscowym Planie Zagospodarowania Przestrzennego pod drogi.

Obecnie nieruchomości są nieatrakcyjne i bardzo trudno racjonalnie je zagospodarować.

Celem zwiększenia atrakcyjności nieruchomości wszyscy współwłaściciele i właściciele opisanych powyżej działek doszli do wspólnego porozumienia, którego celem jest wykonanie przywołanych wyżej decyzji podziałowych. Z połączenia wymienionych działek o nr: 112/3 i 11/17 powstanie nowa działka nr 116 o pow. 0,1204 ha. Następnie z połączenia działek o nr: 112/2 i 11/16 powstanie nowa działka nr 115 o powierzchni 0,1200 ha. Wreszcie z połączenia działek o nr: 111/2, 112/1 i 11/15 powstanie nowa działka nr 114 o pow. 0,1200 ha. Końcowo z połączenia działek o nr: 111/1 i 11/14 powstanie nowa działka wynikowa nr 113 o pow. 0,1216 ha.

W wyniku zniesienia współwłasności dawnej działki nr 11/2, obecnie stanowiącej działki nr 11/13, 11/14, 11/15, 11/16, 11/17 i 11/18, należącej do małżonków G.I. i H.I. oraz E.F., zapisanej w KW nr WA2M/00334173/4 małżonkowie G.I. i H.I. nabywają na wyłączną własność działkę nr 11/14 (pow. 0,0564 ha) oraz 11/15 (pow. 0,0561 ha), a E.F. nabywa działkę nr 11/16 (pow. 0,0562 ha) oraz 11/17 (pow. 0,0567 ha).

Następnie małżonkowie G.I. i H.I. dokonują z E.F. zamiany, w wyniku której małżonkowie G. I. i H.I. przenoszą na E.F. własność działek o nr: 112/3 (pow. 0,0637 ha), 12/6 (pow. 0,0074 ha - działka drogowa), 11/12 (pow. 0,0006 ha - działka przeznaczona pod drogę) oraz swój udział w działce nr 11/18 (pow. 0,0036 ha) gdyż ta działka przeznaczona pod drogę ma pow. 0,0072 ha), natomiast E.F. przenosi na małżonków G.I. i H.I. własność działki nr 11/16 (pow. 0,0562 ha) oraz udział w działce nr 11/13 (pow. 0,0087,5 ha) gdyż ta działka przeznaczona pod drogę ma pow. 0,0175 ha). W wyniku powyższej zamiany i różnicy powierzchni gruntu otrzymanego przez E.F., E.F. przekaże małżonkom G.I. i H.I. ekwiwalent pieniężny.

Następnie małżonkowie G.I. i H.I. dokonują zamiany ze A.B. i C.D., którzy przekazują małżonkom G. I. i H.I. działkę nr 111/2 (pow. 0,0564 ha) w zamian za działkę nr 11/14 (pow. 0,0564 ha). Powyższa zamiana dokonuje się bez żadnych dopłat.

Ostatecznym skutkiem przekształceń:

- działkę nr 116 wraz z działkami przeznaczonymi pod drogę, tj. działki o nr: 12/6, 11/12 i 11/18, przylegającymi do działki nr 116 otrzyma E.F.,
- działkę nr 115 otrzymają małżonkowie G.I. i H.I. ,
- działkę nr 114 otrzymują małżonkowie G.I. i H.I. ,
- działkę nr 113 otrzymają A.B. oraz C.D..

Dopełniając przekształcenia wskazać należy, iż działkę nr 11/13 stanowiącą działkę przeznaczoną pod drogę otrzymają małżonkowie G.I. i H.I. .

Uzupełnienie wniosku

Działka nr 111 pow. 0,1216 ha (objęta KW nr (...), stanowiąca współwłasność A.B. i C.D.) została podzielona na działki nr: 111/1 i 111/2 decyzją podziałową nr (...) wydaną przez Prezydenta Miasta (...) dnia 17 kwietnia 2020 r. (decyzja jest ostateczna);

Działka nr 112 o pow. 0,1350 ha (objęta KW nr (...), stanowiąca własność małżonków G. I. i H.I.) została podzielona na działki nr: 112/1, 112/2 i 112/3 decyzją podziałową nr (...) wydaną przez Prezydenta Miasta (...) dnia 17 kwietnia 2020 r. (decyzja jest ostateczna).

Działka nr 11/2 o pow. 0,2501 ha (objęta KW nr (...), stanowiąca współwłasność małżonków G. I. i H.I. oraz E.F. została podzielona na działki nr: 11/13, 11/14, 11/15, 11/16, 11/17 i 11/18 decyzją podziałową nr (...) wydaną przez Prezydenta Miasta (...) dnia 17 kwietnia 2020 r. (decyzja jest ostateczna).

Zamiana działek opisana we wniosku planowana jest po wydaniu interpretacji indywidualnej przez Dyrektora KIS, która będzie uwzględniać stanowisko zawarte we wniosku, na podstawie jednej umowy - aktu notarialnego, obejmującego wszystkie opisane we wniosku przekształcenia własnościowe, który to akt notarialny doprowadzi do powstania działek wynikowych nr: 113, 114, 115 i 116.

W umowie - akcie notarialnym obejmującym zamianę działek opisanych we wniosku - zostanie określona wartość przekazywanych nieruchomości.

Działka wynikowa nr 116 o pow. 0,1204 ha powstanie po połączeniu działki nr 112/3 o pow. 0,0637 ha oraz działki nr 11/17 o pow. 0,0567 ha, którą ostatecznie otrzyma E.F.. Aby do tego doszło, uprzednio w wyniku podziału działki nr 11/2 o pow. 0,2501 ha (stanowiącej obecnie współwłasność małżonków G. I. i H.I. oraz E.F.) działkę nr 11/17 otrzyma E.F.. Tym samym, aby doszło do powstania działki wynikowej nr 116, małżonkowie G.I. i H.I. przeniosą na E.F. własność działki nr 112/3, co będzie oznaczać, iż E.F. będzie właścicielem

zarówno działki nr 11/17 oraz działki nr 112/3, które zostaną połączone w działkę wynikową nr 116.

Działka wynikowa nr 115 o pow. 0,1200 ha powstanie po połączeniu działki nr 112/2 o pow. 0,0638 ha oraz działki nr 11/16 o pow. 0,0562 ha, którą ostatecznie otrzymają małżonkowie G.I. i H.I. . Aby do tego doszło, uprzednio w wyniku podziału działki nr 11/2 o pow. 0,2501 ha (stanowiącej obecnie współwłasność małżonków G. I. i H.I. oraz E.F.) działkę nr 11/16 otrzyma E.F.. Tym samym, aby doszło do powstania działki wynikowej nr 115, E.F. przeniesie na małżonków G. I. i H.I. własność działki nr 11/16, co będzie oznaczać, iż małżonkowie G.I. i H.I. będą właścicielami zarówno działki nr 11/16 oraz działki nr 112/2, które zostaną połączone w działkę wynikową nr 115.

H.I. nie prowadzi działalności gospodarczej i nie planuje jej prowadzić.

Działki, o których mowa we wniosku zostały nabyte w lutym i grudniu 2018 r. dla podniesienia komfortu rodziny, jako ziemia pod dom z ogrodem, celem zbudowania na nich domu dla zaspokajania potrzeb mieszkaniowych rodziny.

Zawarcie umowy - aktu notarialnego mającego za przedmiot wykonanie decyzji podziałowych zwiększy atrakcyjność nieruchomości, które powstaną w wyniku tej umowy. Zwiększenie atrakcyjności działek będzie polegać przede wszystkim na tym, że działki wynikowe nr 113, nr 114, nr 115 i nr 116 będą miały bardziej kształtne powierzchnie (np. nie 60 m x 20m, tylko 40 x 35m) - tj. będą łatwiejsze do zagospodarowania (obecnie działki są wąskie).

Obecne działki nr 11/13, nr 11/18, nr 11/12 i nr 12/6 są działkami przeznaczonymi w Miejscowym Planie Zagospodarowania Przestrzennego pod drogi publiczne.

Pozostałe działki nr 11/14, nr 11/15, nr 11/16, nr 11/17, nr 111/1, nr 111/2, nr 112/1, nr 112/2 i nr 112/3 położone są w terenie przeznaczonym w Miejscowym Planie Zagospodarowania Przestrzennego pod zabudowę. Działki wynikowe nr 113, nr 114, nr 115 i nr 116 będą działkami budowlanymi.

Do zwiększenia atrakcyjności działek dojdzie w wyniku podpisania umowy - aktu notarialnego, potwierdzającej wykonanie decyzji podziałowych, obejmującego wszystkie opisane we wniosku przekształcenia własnościowe, który to akt notarialny ostatecznie doprowadzi do powstania działek wynikowych nr 113, nr 114, nr 115 i nr 116.

Nie doszło dotychczas do zniesienia współwłasności działki nr 11/2 pow. 0,2501 ha - stanowiącej współwłasność małżonków G. I. i H.I. oraz E.F.. Czynność ta będzie dokonana w umowie - akcie notarialnym, potwierdzającym wykonanie decyzji podziałowych, obejmującym wszystkie opisane we wniosku przekształcenia własnościowe, który to akt notarialny ostatecznie doprowadzi do powstania działek wynikowych nr 113, nr 114, nr 115 i nr 116.

Na działkach wynikowych nr 114 i nr 115, powstałych w wyniku zawarcia umowy - aktu notarialnego, potwierdzającego wykonanie decyzji podziałowych, obejmującego wszystkie opisane we wniosku przekształcenia własnościowe, Wnioskodawca zamierza zbudować dom celem zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Rozpoczęcie budowy domu zależy od wielu czynników, w tym czynników ekonomicznych, jednakże budowę małżonkowie planują rozpocząć najszybciej jak to będzie możliwe, prawdopodobnie około roku, do dwóch lat. Budynek małżonkowie planują usytuować na działce wynikowej nr 115 powstałej w wyniku połączenia działki nr 11/16 i działki nr 112/2.

Działka nr 11/2 pow. 0,2501 ha stanowi obecnie współwłasność ułamkową małżonków G. I. i H.I. oraz E.F.. W wyniku podziału działka nr 11/2 uległa podziałowi na działki nr: 11/13, 11/14, 11/15, 11/16, 11/17 i 11/18, z czego działki uczestniczące w procedurze podziałowej jako działki położone w terenie przeznaczonym pod zabudowę to działki nr 11/14, 11/15, 11/16 i 11/17, dla których łączna powierzchnia wynosi 0,2254 ha, co oznacza, iż małżonkom G. I. i H.I. oraz E.F. z tego tytułu będzie przypadać grunt o pow. 0,1127 ha. Ostatecznie w wyniku przekształceń własnościowych zmierzających do powstania między

innymi działki nr 116 o pow. 0,1204 ha, powstałej z działki nr 11/17 i działki nr 112/3, która przypadnie E.F., E.F. otrzyma od małżonków G. I. i H.I. grunt o pow. 0,0077 ha, tj. otrzyma grunt położony w terenie przeznaczonym pod zabudowę, który przewyższa udział E.F. w ramach podziału działek nr: 11/13, 11/14, 11/15, 11/16, 11/17 i 11/18, jako działek o położonych na terenie przeznaczonym pod zabudowę.

Tym samym należy wskazać, iż ekwiwalent pieniężny dotyczyć będzie zamiany działki nr 11/16 - jako działki stanowiącej własność E.F. w wyniku planowanych przekształceń własnościowych, za działkę 112/3 - jako działki stanowiącej własność małżonków G. I. i H.I. w wyniku planowanych przekształceń własnościowych.

Obecnie Wnioskodawca realizuje swoje cele mieszkaniowe w mieszkaniu położonym w Z. (kod pocztowy: 02-791) przy ul. A.1.

Pytanie

Czy ma Pani zapłacić podatek dochodowy od osób fizycznych na skutek przedstawionych przekształceń własnościowych?

Pani stanowisko w sprawie

Skutkiem dokonanych przekształceń nie będzie miała Pani obowiązku zapłaty podatku dochodowego.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych źródłami przychodów są:

- 1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;
- 2) działalność wykonywana osobiście;
- 3) pozarolnicza działalność gospodarcza;
- 4) działy specjalne produkcji rolnej;
- 5) (uchylony);
- 6) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą;
- 7) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a-c;
- 8) 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;

8a) działalność prowadzona przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną;

8b) niezrealizowane zyski, o których mowa w art. 30da;

9) inne źródła.

Z kolei w myśl ustępu 7 tego samego artykułu nie stanowi nabycia albo odpłatnego zbycia, o których mowa w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, odpowiednio nabycie albo odpłatne zbycie, w drodze działu spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, do wysokości przysługującego podatnikowi udziału w spadku.

Celem zacytowanego przepisu było opodatkowanie dochodu powstałego w wyniku odpłatnego zbycia. W przypadku znoszenia współwłasności, a także zamiany nieruchomości nie dochodzi do powstania żadnego dochodu po Pani stronie. Nie otrzymuje Pani żadnego dochodu. Zamienia Pani nieruchomości i udziały w nieruchomościach, a także znosi współwłasność nie otrzymując żadnego przysporzenia majątkowego. Otrzymuje Pani ekwiwalent pieniężny, jednak jest to rekompensata za utraconą wartość gruntu. Ostatecznym skutkiem jaki zamierza Pani osiągnąć jest wykonanie decyzji podziałowych, a tym samym scalenie gruntów i ich uatrakcyjnienie. Po przeprowadzonych czynnościach nie uzyska Pani żadnego dochodu, ani przysporzenia majątkowego względem stanu jaki istniał przed dokonaniem przekształceń.

W szczególności art. 10 ust. 7 updof wyraźnie wskazuje, że dział spadku nie podlega opodatkowaniu, ponieważ w tym przypadku nie ma mowy o odpłatnym nabyciu lub zbyciu nieruchomości. Analogicznie powinno być w przypadku znoszenia wszelkich innych współwłasności, a także zamian udziału w gruntach pod warunkiem, że udziały te są równoważne wartościowo. Biorąc pod uwagę, że w tym przypadku właśnie tak jest, podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu dokonanych przekształceń nie powstanie. Zaznacza Pani, że nie jest właścicielem lub współwłaścicielem gruntów ponad 5 lat, mimo to podatek nie powstanie, ponieważ w opisywanym przypadku nie mamy do czynienia z odpłatnym zbyciem, w wyniku którego miałaby Pani otrzymać jakikolwiek dochód do opodatkowania.

W przypadku uznania przez Dyrektora KIS, że przedstawione przekształcenia odpowiadają terminowi odpłatnego zbycia, obowiązek zapłaty podatku i tak nie powstanie, ponieważ skorzysta Pani ze zwolnienia od opodatkowania. Skutkiem dokonanych czynności otrzyma Pani grunt budowlany, na którym zbuduje Pani dom i w którym będzie Pani mieszkała docelowo do końca życia. Z chwilą dokonania czynności otrzyma Pani grunt budowlany równowarty jego dotychczasowemu stanowi posiadania. Uznać zatem należy, że wydatkuje Pani w ten sposób wartości jakie zbywa w zamian za udziały w nowych działkach. Skutkiem tego wydatkuje Pani otrzymane wartości w terminie 3 lat od chwili odpłatnego zbycia dotychczasowych udziałów w działkach.

Stanowisko takie zostało potwierdzone przez Dyrektora KIS w interpretacji podatkowej z 13 maja 2020 r. sygn. 0115-KDIT2.4011.125.2020.2.MM dotyczącej zamiany mieszkań. Zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej zamiana mieszkania na inne przed upływem pięciu lat od jego nabycia jest zwolniona z PIT w tej części, jaka odpowiada wartości otrzymanego lokalu. W opisywanym przez Dyrektora przypadku z pytaniem wystąpiła podatniczka, która w 2017 r. odziedziczyła po ojcu pół mieszkania własnościowego, a pół otrzymała od matki w darowiźnie. W tym samym roku zawarła umowę, na podstawie której zamieniła swoje mieszkanie na inne. Oba lokale zostały wycenione na tę samą kwotę. Zbycie mieszkania nastąpiło przed upływem pięciu lat od nabycia. Pomimo to art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozwala nie zapłacić podatku od dochodu ze zbycia nieruchomości przed upływem pięciu lat od jej nabycia, jeżeli dochód ten zostanie w ciągu trzech lat przeznaczony na własne cele mieszkaniowe. Dyrektor KIS wyjaśnił, że zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe uważa się wartość otrzymanego w ramach odpłatnego zbycia w drodze zamiany m.in. mieszkań. Zwolnienie obejmuje taką część dochodu z zamiany mieszkania, jaka proporcjonalnie odpowiada

udziałowi wydatków na nabycie lokalu mieszkalnego (przeznaczonego na zaspokojenie własnych celów mieszkaniowych podatkniczki) w przychodzie osiągniętym z odpłatnego zbycia. Jeżeli wartość obu zamienianych mieszkań jest taka sama całość dochodu jest objęta zwolnieniem.

Pani zdaniem zachodzi dokładnie taka sama sytuacja jeśliby uznać, że przedstawione przekształcenia odpowiadają terminowi odpłatnego zbycia. Zwolnienie obejmie taką część dochodu z zamiany udziałów w gruntach jaka proporcjonalnie odpowiada udziałom w nowych działkach. Wartość zamienionych udziałów w gruntach jest taka sama z niewielkim ekwiwalentem, dlatego też całość dochodu powinna być objęta zwolnieniem. Dodatkowo zaznacza Pani, że otrzymany ekwiwalent zostanie wydatkowany w ciągu najbliższych 3 lat na budowę domu na działce powstałej w wyniku przekształcenia przez Panią. Wręcz zostanie wielokrotnie wydatkowany, ponieważ koszty budowy domu są znacznie większe niż ta kwota.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest w części prawidłowe i w części nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.) wskazane zostały poszczególne źródła przychodów oraz sposoby opodatkowania dochodów z każdego z tych źródeł.

W myśl art. 9 ust. 1 ww. ustawy:

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.

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy:

Źródłem przychodów jest 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.

Pod pojęciem nabycia należy rozumieć wszelkie prawem przewidziane formy przeniesienia tytułu własności z jednego podmiotu na drugi. W szczególności będą to czynności cywilnoprawne odpłatne, np. umowa sprzedaży czy umowa zamiany, a także nieodpłatne, np. umowa darowizny czy dziedziczenie.

W związku z tym dla określenia skutków podatkowych tego typu transakcji istotne jest ustalenie daty, od jakiej należy liczyć bieg pięcioletniego terminu, o którym mowa w powołanym wyżej przepisie.

Zgodnie natomiast z art. 98b ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 344):

Właściciele albo użytkownicy wieczystości nieruchomości ukształtowanych w sposób uniemożliwiający ich racjonalne zagospodarowanie mogą złożyć zgodny wniosek o ich

połączenie i ponowny podział na działki gruntu, jeżeli przysługują im jednorodne prawa do tych nieruchomości. Do wniosku należy dołączyć, złożone w formie aktu notarialnego, zobowiązanie do dokonania zamiany, o której mowa w ust. 3.

W myśl art. 98b ust. 3 ww. ustawy:

Podziału nieruchomości, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się pod warunkiem, że właściciele albo użytkownicy wieczysti dokonają, w drodze zamiany, wzajemnego przeniesienia praw do części ich nieruchomości, które weszły w skład nowo wydzielonych działek gruntu. W razie nierównej wartości zamienianych części nieruchomości stosuje się art. 15.

Co do zasady przez postępowanie scaleniowe i podział nieruchomości należy rozumieć proces mający na celu uzyskanie korzystniejszej konfiguracji poszczególnych nieruchomości przez ich właścicieli. W sytuacji gdy właściciel kilku działek dokonuje ich scalenia, a następnie nowego podziału geodezyjnego nie mamy do czynienia z żadnym nabyciem, bo chodzi o działki, których ta osoba jest już właścicielem. Wtedy można mówić o podziale, który nie wpłynął na formę prawną władania przez właściciela tymi nieruchomościami (działkami). W rozpatrywanej sprawie nie mamy jednak do czynienia z taką sytuacją, gdyż scaleniu i podziałowi uległy działki różnych właścicieli. W efekcie scalenia i podziału nieruchomości pomiędzy właścicielami dojdzie do zamiany części działek, w wyniku której Wnioskodawca nabędzie prawo do części nowych działek, których przed dokonaniem ww. czynności nie był właścicielem. Własność części działek zostanie pozamieniana między dotychczasowymi ich właścicielami.

W świetle opisanego zdarzenia oraz przywołanych powyżej przepisów prawa efektem scalenia i podziału działek będzie zamiana części nieruchomości między właścicielami. W rezultacie nastąpi nabycie na własność innych nieruchomości (innych części nieruchomości), bowiem jednym ze sposobów nabycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości, o którym mówi ustawodawca w przepisie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest nabycie własności nieruchomości w drodze zamiany. Zamiana zatem jest formą odpłatnego zbycia, a zatem i nabycia nieruchomości lub udziału w niej.

Moment przeniesienia prawa własności w prawie podatkowym określany jest zgodnie z normami prawa cywilnego. Zgodnie z art. 155 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1954 r. – Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.), umowa sprzedaży, zamiany, darowizny, przekazania nieruchomości lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczona przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły.

Umowa zamiany jest umową konsensualną, odpłatną i wzajemną, w której świadczenia obu stron mają charakter niepieniężny. Zgodnie z art. 603 ustawy Kodeks cywilny:

Przez umowę zamiany każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy.

Zamiana jest więc umową o podobnym charakterze co sprzedaż. Świadczy o tym między innymi fakt, że ustawodawca nie reguluje odrębnie tej umowy, a jedynie w art. 604 Kodeksu cywilnego stanowi, że:

Do zamiany stosuje się odpowiednio przepisy o sprzedaży.

Zasadnicza różnica między umową sprzedaży a umową zamiany polega na tym, że w umowie zamiany może nie występować świadczenie pieniężne. Różnica pomiędzy tymi umowami sprowadza się jedynie do formy zapłaty, którą w przypadku umowy sprzedaży stanowi wartość pieniężna, a w przypadku zamiany – inna rzecz.

Przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje jednoznacznie, że zamiana jest umową wywołującą skutek podatkowy. Przepis ten stanowi, że zamiana u obu stron umowy powoduje powstanie przychodu podatkowego,

jeżeli ma miejsce przed upływem określonego tym przepisem czasu. Dla obu stron umowy zawarcie umowy zamiany z jednej strony oznacza zbycie nieruchomości (udziału w niej), z drugiej zaś strony oznacza nabycie nieruchomości (udziału w niej), którą zamieniający otrzymuje w zamian za to, co sam utracił na rzecz drugiej strony umowy. W przepisach nie istnieje żaden wyjątek, który wyłączałby opisany skutek, np. z uwagi na zachowanie takiej samej powierzchni nieruchomości sprzed zamiany i po niej. Przekazanie udziału w pierwotnej nieruchomości w drodze zamiany oznacza odpłatne zbycie tej części, natomiast uzyskanie w zamian części nieruchomości, która uprzednio należała do kogoś innego – oznacza odpłatne nabycie tej części.

W świetle przywołanych wyżej przepisów, zamiana nieruchomości będzie stanowiła źródło przychodu podlegające opodatkowaniu w sytuacji, gdy zbycie następuje przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie.

Niemniej zauważyć należy, że w analizowanej sprawie może jednak nie powstać zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych w sytuacji spełnienia przez Panią warunków do zwolnienia dochodu na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.

Na podstawie 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 poczynwszy 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.

Wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe zostały szczegółowo wyliczone w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl art. 21 ust. 25 pkt 3 wskazanej ustawy za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się:

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.

Stosownie do art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy, wydatkami na własne cele mieszkaniowe są także wydatki poniesione na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

A zatem, na skutek przedstawionych przekształceń własnościowych, przy spełnieniu ustawowych warunków zwolnienia może u Pani nie powstać zobowiązanie do zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które Pani przedstawiła i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Powołana przez Panią interpretacja indywidualna dotyczy indywidualnej sprawy innego podmiotu w innym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym niż przedstawione w Pani wniosku i tylko w tej sprawie jest wiążąca.

Dołączone przez Panią do wniosku dokumenty nie podlegały analizie i weryfikacji w toku tego postępowania.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb 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: Pani sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pani 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

Ma Pani prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarzania 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 oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).