

# Interpretacja indywidualna

ID informacji: 555198

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2023-08-01T13:27:48.430

Tytuł (teza): Zbycie udziału w nieruchomości, dochód, zwolnienie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.

Autor informacji: 

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2023-07-28T14:22:50.396

Sygnatura: 0112-KDSL1-1.4011.200.2023.2.AF

Słowa kluczowe: 

- nieruchomości
- spadek
- spadkobiercy

Przepis: 

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8-lit. a
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131

Zagadnienie: 

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Koszty uzyskania przychodów.-Koszty uzyskania przychodów.-Koszty z tytułu odpłatnego zbycia rzeczy lub praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna  
– stanowisko prawidłowe

Szanowna Pani,

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

### **Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej**

26 maja 2023 r. wpłynął Pani wniosek z 26 maja 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie obowiązku zapłacenia podatku w związku ze sprzedażą nieruchomości. Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 10 lipca 2023 r. (wpływ 10 lipca 2023 r.). Treść wniosku jest następująca:

### **Opis zdarzenia przyszłego**

Wnioskodawczyni (podatniczka) w dniu 27 lutego 2019 roku nabyła na podstawie aktu poświadczenia dziedziczenia spadek po zmarłym xx listopada 2018 roku wujku. W skład otrzymanego przez podatniczkę spadku wchodził udział wynoszący 1/4 w prawie własności nieruchomości – gospodarstwa położonego w (...), stanowiące działkę gruntu nr X, dla której prowadzona była KW nr (...). Gospodarstwo stanowiło własność spadkodawcy od 20 grudnia 1990 roku. Pozostałe udziały w gospodarstwie rolnym nabyli: 1/4 – brat Wnioskodawczyni, 1/2 – kuzynka Wnioskodawczyni.

W dniu 19 czerwca 2019 roku Wnioskodawczyni nabyła od kuzynki udział w nieruchomości wynoszący 1/2, w konsekwencji posiadała udział wynoszący 3/4.

W dniu 8 lipca 2020 roku Wnioskodawczyni otrzymała zgodę Dyrektora Generalnego Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa na sprzedaż udziału w gospodarstwie rolnym. Właściciele gospodarstwa – Wnioskodawczyni oraz jej brat dokonali podziału nieruchomości na dwie działki (objęte jedną KW nr (...)): działkę o nr Y o obszarze (...) m2 oraz działkę o nr Z o obszarze (...) m2.

W dniu 14 marca 2023 roku Wnioskodawczyni oraz jej brat sprzedali obie działki, które powstały z podziału odziedziczonego gospodarstwa:

- a) Zabudowaną działkę gruntu nr Z o pow. (...) m2 za cenę (...) złotych (Rep. A (...))
- b) Niezabudowaną działkę gruntu nr Y o pow. (...) m2 za cenę (...) złotych (Rep. A (...)) – ta działka została odłączona z KW (...).

Wnioskodawczyni otrzymała z tytułu sprzedaży nieruchomości kwotę (...) złotych, a jej brat kwotę (...) złotych, stosownie do posiadanych udziałów w nieruchomości.

Wnioskodawczyni w dniu 24 maja 2023 roku przeznaczyła środki finansowe pochodzące ze sprzedaży obu działek na zakup mieszkania położonego w (...), dla którego prowadzona jest KW nr (...) – celem zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych.

W uzupełnieniu wniosku, w odpowiedzi na wezwanie, Wnioskodawczyni wskazała poniższe informacje:

Wnioskodawczyni nie prowadzi i nie prowadziła działalności gospodarczej.

Działka nr Y wchodziła w skład gospodarstwa rolnego. Działka nr Z wchodziła w skład gospodarstwa rolnego.

W ocenie Wnioskodawczyni na skutek sprzedaży działki nr Y grunty nie utraciły charakteru rolnego – świadczy o tym klasyfikacja w ewidencji gruntów. Nie jest Wnioskodawczyni znany dokładny zamiar nabywcy dotyczący zakupionej nieruchomości. Przypuszcza, że nabywca chce się na tej ziemi osiedlić i założyć na niej ogród oraz sad.

W ocenie Wnioskodawczyni na skutek sprzedaży działki nr Z grunty nie utraciły charakteru rolnego – świadczy o tym klasyfikacja w ewidencji gruntów. Nie jest

Wnioskodawczyni znany dokładny zamiar nabywcy dotyczący zakupionej nieruchomości. Przypuszcza, że nabywca chce się na tej ziemi osiedlić i założyć na niej ogród oraz sad.

Działka nr Y sklasyfikowana jest jako grunty orne "Lzr" – grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, "R" – grunty orne, "S-R" – sady, grunty orne.

Działka nr Z sklasyfikowana jest jako grunty orne "Br-r" – grunty rolne zabudowane, "S-R" – sady, grunty orne.

Działka nr Y położona jest na terenie już częściowo zurbanizowanym, leżącym w granicach miasta. Na ulicy x działalność rolnicza nie jest już prowadzona w intensywnym zakresie, dodatkowo kształt całej nieruchomości, w którą wchodzi też działka nr Z sprawiał trudności w odpowiednim przywróceniu jej rolnego charakteru (19m x 550m). Dlatego z powyższych względów Dyrektor Generalny KOWR wyraził zgodę na zbycie wyżej wymienionych nieruchomości.

Działka nr Y była wykorzystywana przez Wnioskodawczynię do zbioru siana.

Działka nr Z zabudowana jest budynkiem gospodarczym dla rolnictwa, o jednej kondygnacji naziemnej o powierzchni zabudowy 72 m<sup>2</sup> oraz budynkiem mieszkalnym o jednej kondygnacji naziemnej o powierzchni zabudowy 16 m<sup>2</sup> i porośnięta jest starym sadem.

Wnioskodawczyni nigdy nie dzierżawiła ani nie wynajmowała działki nr Y.

Wnioskodawczyni nigdy nie dzierżawiła ani nie wynajmowała działki nr Z.

Sprzedaż działki nr Y odbyła się za pośrednictwem biura nieruchomości.

Sprzedaż działki nr Z odbyła się za pośrednictwem biura nieruchomości.

Nabywca na działkę nr Y został pozyskany przez biuro nieruchomości.

Nabywca na działkę nr Z został pozyskany przez biuro nieruchomości.

Na działce nr Y nie była nigdy prowadzona działalność gospodarcza. Na działce nr Z nie była nigdy prowadzona działalność gospodarcza.

### **Pytanie**

Czy konieczne jest zapłacenie podatku od sprzedanej nieruchomości w sytuacji gdzie środki pozyskane ze sprzedaży zostały w całości przeznaczone na zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych Wnioskodawczyni?

### **Pani stanowisko w sprawie**

W ocenie Wnioskodawczyni (podatniczki) nie jest ona zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego od przychodu ze sprzedaży nieruchomości – odziedziczonego gospodarstwa rolnego, dla którego prowadzona była KW (...) ponieważ całość środków pochodzących ze sprzedaży nieruchomości, to jest kwota (...) złotych, która została przeznaczona na zaspokojenie jej potrzeb mieszkaniowych, to jest zakup mieszkania, w którym Wnioskodawczyni zamierza mieszkać.

### **Ocena stanowiska**

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest prawidłowe.

### **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.

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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,

– 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.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub prawa przed upływem pięciu 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 nastąpiło nabycie nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy, a kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Wobec powyższego, w przypadku sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskanego z tego tytułu dochodu ma moment i sposób ich nabycia.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia „nabycia”; należy zatem odwołać się do przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.), a w szczególności do art. 155 § 1, który stanowi, że:

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.

Jednocześnie, w myśl art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

W przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub

wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę.

Z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że jeżeli nieruchomości lub prawa majątkowe określone przez art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c tej ustawy zostały nabyte w drodze spadku, to ich odpłatne zbycie (dokonane poza działalnością gospodarczą) stanowi przychód podlegający opodatkowaniu, jeżeli nastąpiło ono przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości bądź nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę.

Do wyliczenia 5-letniego okresu, od którego uzależnione jest opodatkowanie sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych nabytych w drodze spadku, wliczany jest zatem nie tylko okres własności nieruchomości (praw majątkowych) przez spadkobiercę, który dokonuje sprzedaży, ale także okres własności nieruchomości (praw majątkowych) spadkodawcy. Jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie nieruchomości bądź nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę, do momentu odpłatnego zbycia nieruchomości (praw majątkowych) przez spadkobiercę upłynęło 5 lat – to sprzedaż nie podlega opodatkowaniu.

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 w związku z art. 10 ust. 5 ww. ustawy (czyli nabytych w drodze spadku), decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma forma prawna ich nabycia oraz moment nabycia przez spadkodawcę.

Z zawartego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego wynika, że w 2019 roku Wnioskodawczyni otrzymała w spadku 1/4 udziałów w gospodarstwie rolnym, tego samego roku nabyła od kuzynki udziały w nieruchomości w skutek czego posiadała 3/4 udziałów w gospodarstwie. Pozostałe udziały posiadał brat Wnioskodawczyni. W 2020 roku nastąpił podział nieruchomości na działki o nr Y oraz Z. W tym samym roku Dyrektor Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa wyraził zgodę na sprzedaż gospodarstwa.

Podstawową formą nabycia nieruchomości lub jej części jest zawarcie umowy kupna-sprzedaży, zamiany, darowizny lub innej umowy, w której dotychczasowy właściciel zobowiązuje się do przeniesienia prawa własności do nieruchomości na jej nabywcę. Przy czym umowa zobowiązująca do przeniesienia prawa własności nieruchomości powinna być dla jej ważności zawarta w formie aktu notarialnego.

Dla kwestii podatkowych zatem nie mają znaczenia okoliczności o charakterze geodezyjnym, kartograficznym czy administracyjnym jak podział działek, ich scalenie, zmiana kwalifikacji działki. Nie są to bowiem okoliczności wpływające na moment nabycia. Na skutek zmiany ewidencyjnej działki, w postaci jej podziału, nie zmienia się władztwo nad nieruchomością. Wciąż jest to ten sam właściciel i nadal moment nabycia wyznacza akt notarialny dokumentujący moment nabycia.

Zatem podział działki nr X na dwie odrębne działki (tj. działkę nr Y oraz Z) nie spowodował aby zmieniło się władztwo nad nieruchomością.

Zatem stwierdzić należy, że w Pani przypadku 5-letni okres, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c w związku z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do udziałów w wysokości 1/4 w nieruchomościach nr Y i Z otrzymanych w drodze dziedziczenia niewątpliwie minął. Jak wynika bowiem z treści wniosku, gospodarstwo należało do spadkodawcy od 20 grudnia 1990 r., a więc od końca 1990 r. do sprzedaży przez Panią w 2023 r. ww. udziałów upłynęło ponad 5 lat.

**W konsekwencji, sprzedaż w 2023 r. udziałów w wysokości 1/4 w nieruchomościach nr Y i Z, które Pani odziedziczyła nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.**

Natomiast, sprzedaż w 2023 r. udziałów w wysokości 1/2 w nieruchomościach nr Y i Z, nabytych przez Panią w drodze zakupu w 2019 r., będzie dla Pani źródłem przychodu, podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od fizycznych ze względu na to, że od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie (tj. od końca roku 2019) do momentu zbycia w 2023 r. nie upłynął pięcioletni okres, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dochód uzyskany ze zbycia nieruchomości, co do zasady, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, na zasadach określonych w art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl 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.

Stosownie do art. 30e ust. 2 ww. ustawy:

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.

Stosownie do art. 30e ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Jednakże od tej zasady ustawodawca przewidział wyjątek wskazany w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym:

Wolne od podatku są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia nieruchomości, ich części lub udziału w nieruchomościach, wchodzących w skład gospodarstwa rolnego; zwolnienie nie dotyczy przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia gruntów, które w związku z tym odpłatnym zbyciem utraciły charakter rolne.

Z art. 2 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

Ilekcroć w ustawie jest mowa o gospodarstwie rolnym, oznacza to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym.

Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333) stanowi, że:

Za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Według natomiast art. 1 przywołanej ustawy:

Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.

W celu ustalenia, jakie rodzaje gruntów wchodzą w skład gospodarstwa rolnego, co decyduje o zakresie zwolnienia od podatku dochodowego przychodu ze sprzedaży

gruntów, należy odnieść się do klasyfikacji zawartej w rozporządzeniu Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 27 lipca 2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2021 r. poz. 1390 ze zm.) oraz załącznika Nr 1 tego rozporządzenia.

Treść § 8 ust. 1 pkt 1 cytowanego rozporządzenia wskazuje, że:

Użytki gruntowe wykazywane w ewidencji dzielą się na następujące grupy:

- 1) grunty rolne;
- 2) grunty leśne oraz zadrzewione i zakrzewione;
- 3) grunty zabudowane i zurbanizowane;
- 4) grunty pod wodami;
- 5) tereny różne.

Natomiast § 9 ust. 1 przytoczonego rozporządzenia stanowi, że:

Grunty rolne, o których mowa w § 8 ust. 1 pkt 1, dzielą się na:

1) użytki rolne, do których zalicza się:

- a) grunty orne, oznaczone symbolem R,
  - b) łąki trwałe, oznaczone symbolem Ł,
  - c) pastwiska trwałe, oznaczone symbolem Ps,
  - d) sady, oznaczone symbolem S,
  - e) grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem Br,
  - f) grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, oznaczone symbolem Lzr,
  - g) grunty pod stawami, oznaczone symbolem Wsr,
  - h) grunty pod rowami, oznaczone symbolem W;
- 2) nieużytki, oznaczone symbolem N.

Ponadto z § 9 ust. 2 wskazanego rozporządzenia wynika, że:

Grunty leśne oraz zadrzewione i zakrzewione, o których mowa w § 8 ust. 1 pkt 2, dzielą się na:

- 1) lasy, oznaczone symbolem Ls;
- 2) grunty zadrzewione i zakrzewione, oznaczone symbolem Lz;
- 3) grunty pod rowami, oznaczone symbolem W.

Wobec powyższego, zastosowanie zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uzależnione jest od łącznego spełnienia następujących przesłanek:

- zbywane grunty muszą być sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako grunty orne, sady, łąki trwałe, pastwiska trwałe, grunty rolne zabudowane, grunty pod stawami, grunty pod rowami oraz grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza,
- muszą stanowić gospodarstwo rolne (tj. obszar gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej) lub jego część składową,
- wskutek odpłatnego grunty nie mogą utracić zbycia rolnego charakteru.

Jeżeli zatem zostaną zachowane wszystkie powyższe warunki, przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości (udziałów w nieruchomościach) będzie mógł korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Wyjaśnić należy, że podstawowym warunkiem uznania gruntów za gospodarstwo rolne jest ich powierzchnia określana jako norma obszarowa. Jeżeli łączna powierzchnia będących własnością lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej, gruntów sklasyfikowanych jako użytki rolne, niezajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, przekracza 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowią one gospodarstwo rolne w rozumieniu cytowanego wyżej art. 2 ustawy o podatku rolnym. W sytuacji, gdy grunt nie spełnia normy obszarowej, nie może być uznany za gospodarstwo rolne.

Ponadto jak wskazano powyżej, jedną z przesłanek wymienionych w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest również konieczność zachowania charakteru rolnego gruntu. Dla oceny, czy dokonana transakcja skutkuje utratą charakteru rolnego gruntu decydujący jest cel jego nabycia, faktyczny zamiar nabywcy, co do dalszego przeznaczenia nieruchomości, bądź inne okoliczności związane z daną transakcją. Cel nabycia gruntów może wynikać bezpośrednio z aktu notarialnego, z charakteru nabywcy, jak również z innych związanych z transakcją okoliczności. Ich całokształt może wskazywać na utratę charakteru rolnego nabywanego gruntu nawet wówczas, gdy nieruchomość taka jest sklasyfikowana w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, czy też umiejscowiona jest w planie zagospodarowania przestrzennego jako nieruchomość położona na terenach upraw rolnych. Należy ponadto wskazać, że utrata charakteru rolnego w związku z odpłatnym zbyciem może wystąpić bezpośrednio po zbyciu, ale także może nastąpić dopiero w przyszłości, jednakże w momencie dokonania zbycia strony umowy winny być świadome celu zakupu i przeznaczenia gruntów.

Okoliczność czy dana nieruchomość w wyniku odpłatnego zbycia nie utraciła charakteru rolnego podlega weryfikacji przez organ podatkowy w toku ewentualnego postępowania podatkowego. Zastosowanie zwolnienia z opodatkowania leży w interesie podatnika, więc to po jego stronie spoczywa obowiązek wykazania, że spełnia przesłanki do zwolnienia, czy to w postępowaniu prowadzonym w trybie art. 14b Ordynacji podatkowej, czy też w postępowaniu podatkowym. Różnica polega na tym, że w postępowaniu podatkowym organ podatkowy prowadzi postępowanie dowodowe w celu ustalenia dokładnego stanu faktycznego, zaś indywidualną interpretację wydaje jedynie w oparciu o stan faktyczny opisany przez wnioskodawcę. Niemniej, w obu tych postępowaniach, dla zastosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 28 ww. ustawy, spełnione muszą być te same przesłanki określone w tym przepisie.

Z faktu, że – co Wnioskodawczyni zawarła w treści nadesłanej korespondencji stanowiącej odpowiedź na wezwanie – nie jest Wnioskodawczyni znany dokładny zamiar nabywcy dotyczący zakupionej nieruchomości, a jedynie Wnioskodawczyni przypuszcza, że nabywca chce się na niej osiedlić i założyć na niej ogród oraz sad, nie sposób wywodzić, że przychód uzyskany z jej sprzedaży objęty jest zwolnieniem przedmiotowym wynikającym z art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ważna jest również przesłanka, że grunty nie mogą utracić wskutek odpłatnego zbycia rolnego charakteru. Natomiast, odpowiadając na zadane w wezwaniu pytanie, dotyczące opisanego zamiaru nabywcy co do sposobu wykorzystywania działek nr Y oraz Z oraz wskazania okoliczności, które potwierdzają ten stan – Wnioskodawczyni w uzupełnieniu wniosku wskazała, że: *„W mojej ocenie na skutek sprzedaży działki nr Y grunty nie utraciły charakteru rolnego – świadczy o tym klasyfikacja w ewidencji gruntów. Nie jest mi znany dokładny zamiar nabywcy dotyczący zakupionej nieruchomości, przypuszczam że nabywca chce się na tej ziemi osiedlić i założyć na niej ogród oraz sad.*

*W mojej ocenie na skutek sprzedaży działki nr Z grunty nie utraciły charakteru rolnego - świadczy o tym klasyfikacja w ewidencji gruntów. Nie jest mi znany dokładny zamiar nabywcy dotyczący zakupionej nieruchomości, przypuszczam że nabywca chce się na tej ziemi osiedlić i założyć na niej ogród oraz sad."*

Zatem, w niniejszej sprawie Wnioskodawczyni nie jest znany dokładny cel nabycia nieruchomości. Okoliczność ta wskazuje, że w przedstawionym zdarzeniu przyszłym nie można jednoznacznie stwierdzić, że w związku z ww. sprzedażą przedmiotowe nieruchomości nie utraciły charakteru rolnego. W tej sytuacji, nie sposób uznać, że do przychodu z tej sprzedaży znajdzie zastosowanie zwolnienie wynikające z art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli nie została spełniona jedna z przesłanek, określonych w tymże przepisie.

Dochód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy – może jednak zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie.

Stosownie do treści art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia.

Dochód zwolniony należy zatem obliczyć według następującego wzoru:

$$\text{dochód zwolniony} = D \times (W / P)$$

gdzie:

D – dochód ze sprzedaży,

W – wydatki poniesione na cele mieszkaniowe wymienione w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

P – przychód ze sprzedaży.

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, uprawniają do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do treści art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy:

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

W myśl art. 21 ust. 25a omawianej ustawy:

Wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie.

Przy czym, zgodnie z art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d i e, rozumie się budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach. Przez własne budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d i e, rozumie się również niestanowiące własności lub współwłasności podatnika budynek, lokal lub pomieszczenie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, podatnik nabędzie ich własność lub współwłasność albo spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach, jeżeli uprzednio prawo takie mu nie przysługiwało.

Wszelkiego rodzaju ulgi czy zwolnienia są odstępstwem od konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania, w sposób szczegółowy uregulowanymi w przepisach materialnego prawa podatkowego. Są one przywilejami, z których podatnik ma prawo, a nie obowiązek skorzystania. Zatem oceniając ciężące na nim obowiązki wynikające z zastosowania danej ulgi czy zwolnienia podatkowego należy dokonać ścisłej, literalnej wykładni przepisu regulującego daną ulgę czy zwolnienie. W związku z tym, tylko wydatkowanie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w terminie i na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131, a szczegółowo określone w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pozwala na zastosowanie przedmiotowego zwolnienia.

Należy również wskazać, że zgodnie z art. 21 ust. 30 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Z przywołanego wcześniej art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym wynika, że podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu ww. zwolnienia jest fakt wydatkowania w terminie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, środków z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w ustawie „własne cele mieszkaniowe” podatnika. Katalog wydatków stanowiących „własne cele mieszkaniowe” podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując zwolnienie przedmiotowe, w sposób jednoznaczny wskazał realizację celów mieszkaniowych, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu ze sprzedaży. Przy czym w ww. przepisie ustawodawca wskazał, że przychód ze sprzedaży ma zostać wydatkowany na „własne cele mieszkaniowe”. Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”, świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 i dopisując ten przymiotnik, przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych podatnika.

Tak więc uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy, zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika, a nie lokata kapitału lub zdobywanie źródła zarobkowania bądź zapewnienie dachu nad głową innym osobom niż podatnik. Wyraz „mieszkaniowe” w wyrażeniu „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić podmiotowo do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu w znaczeniu jedynie przedmiotowym. Zamiarem ustawodawcy tworzącego zwolnienie przedmiotowe w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, było zachęcanie podatników do nabywania w miejsce zbywanych praw majątkowych czy nieruchomości, innych nieruchomości lub praw przeznaczonych do zaspokajania ich indywidualnych potrzeb mieszkaniowych. U podstaw omawianego zwolnienia leży założenie, że nie powinny być opodatkowane środki wydane na realizację własnego celu mieszkaniowego. Powyższe wnioski wynikają wprost z brzmienia przepisu normującego powyższe zwolnienie.

Ponadto należy również zastrzec, że w przypadku korzystania z ulg i zwolnień podatkowych, wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązek udowodnienia, że określony wydatek został poniesiony przy spełnieniu wszystkich warunków wynikających z przepisów podatkowych spoczywa na podatniku, który wywodzi z tego określone skutki prawne.

Reasumując, okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 omawianej ustawy jest fakt wydatkowania (nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie) przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw na wskazane w art. 21 ust. 25 ustawy cele mieszkaniowe, w tym m.in. na nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dochód uzyskany ze sprzedaży udziałów w wysokości 1/2 w nieruchomościach nr Y i Z, Wnioskodawczyni przeznaczyła na nabycie w 2023 r. lokalu mieszkalnego. Mieszkanie

zakupione zostało celem zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych Wnioskodawczyni.

Mając na uwadze powołane wyżej przepisy prawa oraz przedstawione zdarzenie przyszłe stwierdzić należy, że w przypadku wydatkowania przychodu uzyskanego przez Wnioskodawczynię ze sprzedaży udziałów w wysokości 1/2 w nieruchomościach nr Y i Z na zakup lokalu mieszkalnego, o którym mowa we wniosku, wypełni dyspozycję art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych co będzie uprawniało Panią do zastosowania przedmiotowego zwolnienia.

**W związku z powyższym, również uzyskanie przychodu ze sprzedaży udziałów w wysokości 1/2 w nieruchomościach o numerach Y oraz Z nie będzie skutkowało koniecznością zapłacenia 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.

### **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 stanu faktycznego lub 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 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. Warszawska 5, 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.).