

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 555207

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2023-08-02T08:18:01.289

Tytuł (teza): Zastosowanie zwolnienia przedmiotowego od dochodu ze sprzedaży nieruchomości.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2023-07-26T15:02:28.280

Sygnatura: 0112-KDSL1-1.4011.203.2023.2.JB

Słowa kluczowe:

- budynek-budynek gospodarczy
- budynek-budynek mieszkalny
- budynek-budynek usługowy
- zabudowa-zabudowa siedliskowa
- zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe

Przepis:

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1

Zagadnienie:

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

Załączniki: brak

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 dotyczącej możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego od dochodu ze sprzedaży nieruchomości w odniesieniu do wydatków na budynek mieszkalny,
- nieprawidłowe w części dotyczącej możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego od dochodu ze sprzedaży nieruchomości w odniesieniu do wydatków na całą działkę siedliskową, w tym budynki produkcyjno-usługowe i gospodarcze dla rolnictwa.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

25 maja 2023 r. wpłynął Pani wniosek z 25 maja 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego od dochodu ze sprzedaży nieruchomości. Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwanie – 18 lipca 2023 r. Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Wnioskodawczyni pozostaje w związku małżeńskim. W roku 2020 zakupiła udział 1/2 w nieruchomości zabudowanej. Udział ten, został zakupiony przez Wnioskodawczynię za fundusze osobiste do jej majątku osobistego. Drugim współwłaścicielem tej nieruchomości został jej mąż. Również w jego przypadku zakupił on w roku 2020 udział 1/2 w tej nieruchomości za fundusze osobiste do jego majątku osobistego.

Zarówno Wnioskodawczyni, jak i jej mąż sprzedali swoje udziały w kwietniu 2022, tj. przed upływem pięciu lat licząc od dnia nabycia. Środki uzyskane z tej nieruchomości wraz z mężem postanowili przeznaczyć na własne cele mieszkaniowe, tj. na zakup innej nieruchomości. Zakupu innej nieruchomości dokonali w czerwcu 2022 r. kupując działkę zabudowaną budynkiem mieszkalnym oraz trzema budynkami produkcyjno-usługowymi i gospodarczymi dla rolnictwa. Cena zakupu określona jest za całość siedliska, akt notarialny nie wyodrębnia wartości domu i poszczególnych budynków. Zakupiona nieruchomość weszła do odrębnego majątku męża. Zgodnie z aktem notarialnym nabywającym był mąż Wnioskodawczyni.

W chwili obecnej Wnioskodawczyni i jej mąż planują dokonanie rozszerzenia majątkowej wspólności małżeńskiej o zakupioną w czerwcu 2022 r. nieruchomość.

W piśmie z 18 lipca 2023 r., stanowiącym uzupełnienie, Wnioskodawczyni wskazała, że:

Rozszerzenie majątkowej wspólności małżeńskiej nastąpi do 30 listopada 2023 r. Rozszerzenie nastąpi przed upływem okresu, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nieruchomość została zakupiona w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych Wnioskodawczyni oraz jej męża. Wnioskodawczyni mieszka i będzie mieszkać w opisaney we wniosku nieruchomości.

Pytanie

Czy wydatek na zakup działki, na której znajduje się dom mieszkalny oraz wskazane wyżej budynki, który to zakup przed rozszerzeniem wspólności majątkowej małżonków został dokonany do majątku osobistego jej męża, jest dla Wnioskodawczyni wydatkiem na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Pani stanowisko w sprawie

Wnioskodawczyni uważa, iż wydatek na zakup działki, na której znajduje się dom mieszkalny oraz wskazane we wniosku budynki, który to zakup przed rozszerzeniem wspólności majątkowej małżonków został dokonany do majątku osobistego jej męża, jest

dla Wnioskodawczyni wydatkiem na jej własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dla rozstrzygnięcia omawianej sprawy w pierwszej kolejności istotne jest ustalenie, czy włączenie opisanej we wniosku nieruchomości stanowiącej majątek osobisty męża Wnioskodawczyni do majątku wspólnego małżonków w drodze umowy rozszerzającej wspólność majątkową będzie stanowić nabycie przez Wnioskodawczynię i wywołuje skutki podatkowe dla zastosowania zwolnienia przedmiotowego wskazanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W tej sytuacji należy odwołać się do przepisów ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy.

Zgodnie z art. 31 § 1 ustawy – Kodeks rodzinny i opiekuńczy z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków. Do majątku osobistego każdego z małżonków należą między innymi przedmioty majątkowe nabyte przed powstaniem wspólności ustawowej, przedmioty nabyte przez dziedziczenie, zapis lub darowiznę, chyba że spadkodawca lub darczyńca inaczej postanowił (art. 33 ust. 1 i 2 ww. Kodeksu).

Jak stanowi art. 43 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, oboje małżonkowie mają równe udziały w majątku wspólnym.

Małżonkowie mogą przez umowę zawartą w formie aktu notarialnego wspólność ustawową rozszerzyć lub ograniczyć albo ustanowić rozdzielność majątkową lub rozdzielność majątkową z wyrównaniem dorobków (umowa majątkowa). Umowa taka może poprzedzać zawarcie małżeństwa (art. 47 § 1 ww. ustawy).

Na podstawie powyższego przepisu stwierdzić należy, że małżonkowie poprzez zawarcie stosownej umowy (np. rozszerzającej lub ograniczającej wspólność ustawową bądź ustanawiającej rozdzielność majątkową) mogą ustanawiać ustrój majątkowy w sposób odmienny od przewidzianego w przepisach o wspólności ustawowej. Umowy takie w zakresie, w jakim ustanawiają zasadę kształtującą ustrój majątkowy, działają na przyszłość i mają charakter organizacyjny.

W tym miejscu należy wskazać na jednolicie ukształtowaną linią orzecniczą, zgodnie z którą włączenie do majątku małżonków w drodze umowy rozszerzającej ustawową wspólność majątkową nieruchomości lub praw majątkowych stanowiących majątek odrębny jednego małżonka na zasadach i w sposób określony przez ustawę Kodeks rodzinny i opiekuńczy, nie jest nabyciem tej nieruchomości lub prawa majątkowego przez drugiego małżonka, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Włączenie do majątku wspólnego nieruchomości lub prawa majątkowego wchodzącej uprzednio w skład majątku osobistego małżonka nie stanowi nabycia tej nieruchomości lub prawa w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Datą nabycia nieruchomości lub prawa majątkowego przez każdego z małżonków jest data nabycia przez tego małżonka, który tę nieruchomość lub prawo włączył do majątku wspólnego.

Powyższe oznacza, że za datę nabycia przez Wnioskodawczynię nieruchomości, która stanowiła wcześniej majątek odrębny męża, należy przyjąć dzień, w którym małżonek nabył tę nieruchomość do majątku odrębnego.

W myśl 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.

Uszczegółowienia własnych celów mieszkaniowych, o których stanowi art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. ustawodawca dokonał m.in. w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a u.p.d.o.f.

Zgodnie z tym przepisem za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na 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. Za wydatki mieszkaniowe korzystające ze zwolnienia uznane zatem zostały wydatki zarówno na nabycie budynku mieszkalnego, jak i wydatki na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem.

Przepis ten nawiązuje do cywilnoprawnej koncepcji z art. 48 Kodeksu cywilnego, zgodnie z którą do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania (zasada superficies solo cedit). Ponadto w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. c u.p.d.o.f. za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe uznano 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. Z regulacji tych wynika, że pozwalają one na uznanie za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe również takich, które dotyczą nie tylko samej substancji mieszkaniowej, ale także gruntu (zarówno w postaci prawa własności jak i prawa użytkowania wieczystego). Zgodnie z tą zasadą los prawny gruntu jako jego części składowej dzielą także trwale z nim związane budynki.

Prócz zatem formalnego powiązania budynków mieszkalnego i gospodarczego położonych na jednej nieruchomości gruntowej, należy dodatkowo podkreślić ich powiązanie funkcjonalne. Potwierdza to także zapis § 3 pkt 8 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie zgodnie, z którym przez budynek gospodarczy należy rozumieć budynek przeznaczony do niezawodowego wykonywania prac warsztatowych oraz do przechowywania materiałów, narzędzi, sprzętu i płodów rolnych służących mieszkańcom budynku mieszkalnego, budynku zamieszkania zbiorowego, budynku rekreacji indywidualnej, a także ich otoczenia, a w zabudowie zagrodowej przeznaczony również do przechowywania środków produkcji rolnej i sprzętu oraz płodów rolnych.

W orzecznictwie wskazano zaś, że budynek gospodarczy co do zasady pełni funkcję służebną wobec budynku mieszkalnego, a właściwie dla mieszkańców tego budynku (por. wyrok WSA w Krakowie o sygn. akt II SA/Kr 1382/18, publ. CBOSA).

Trzeba również podkreślić, że w chwili obecnej pomieszczenia gospodarcze (w tym także stanowiące odrębne budynki) są dla mieszkańców równie niezbędne jak piwnica, strych, czy suszarnia zlokalizowane w budynku mieszkalnym. Dotyczy to zatem zarówno budynków wielorodzinnych z wyodrębnionymi wieloma lokalami mieszkalnymi, jak i jednorodzinnych budynków mieszkalnych. Pomieszczenia gospodarcze spełniają bowiem takie same służebne funkcje wobec lokali i budynków mieszkalnych jak piwnice czy strychy.

Reasumując, należy stwierdzić, że za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 oraz art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, uznać należy także te przeznaczone na nabycie nieruchomości gruntowej, w skład której jako część składowa prócz budynku mieszkalnego wchodzi również inne budynki. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie m. in. w Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 listopada 2021 r. II FSK 360/19.

Mając na uwadze przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego oraz powołane przepisy prawa stwierdzić należy, że Wnioskodawczyni jest uprawniona do skorzystania ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do całości przypadającego na nią wydatku na zakup działki, na której znajduje się dom mieszkalny wraz ze wskazanymi we wniosku budynkami gospodarczymi, który to zakup przed rozszerzeniem wspólności majątkowej małżonków został dokonany do majątku osobistego jej męża.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest:

- prawidłowe w części dotyczącej możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego od dochodu ze sprzedaży nieruchomości w odniesieniu do wydatków na budynek mieszkalny,
- nieprawidłowe w części dotyczącej możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego od dochodu ze sprzedaży nieruchomości w odniesieniu do wydatków na całą działkę siedliskową, w tym budynki produkcyjno-usługowe i gospodarcze dla rolnictwa.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.):

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy:

Jednym ze źródeł 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.

Wobec powyższego, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości i ww. 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 art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Na podstawie 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.

Art. 30e ust. 2 cytowanej ustawy stanowi, że:

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.

Na gruncie art. 30e ust. 4 wskazanej 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.

Z art. 30e ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

Dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł.

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 ustawy – może jednak zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie. Przepis ten stanowi, że:

Wolne od podatku są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Należy wyjaśnić, że 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. 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.

Tym samym, aby dochód z tytułu sprzedaży nieruchomości był w całości zwolniony z podatku dochodowego, cały przychód ze zbytej nieruchomości musi być wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały m.in. w art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy.

Art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że:

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.

Stosownie zaś do art. 21 ust. 25a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Treść art. 21 ust. 26 cytowanej ustawy wskazuje, że:

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.

Ponadto z art. 21 ust. 28 wskazanej ustawy wynika, że:

Za wydatki, o których mowa w ust. 25, nie uważa się wydatków poniesionych na:

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

Wątpliwości Pani budzi kwestia, czy zakup przez Panią przed rozszerzeniem wspólności majątkowej małżonków działki, na której znajduje się dom mieszkalny oraz trzy budynki produkcyjno-usługowe i gospodarcze dla rolnictwa jest dla Pani wydatkiem na cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodu od osób fizycznych.

Dla rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy w pierwszej kolejności istotne jest zatem ustalenie, czy włączenie nieruchomości (nabytej w czerwcu 2022 roku), stanowiącej majątek osobisty Pani męża, do majątku wspólnego małżonków w drodze rozszerzenia wspólności majątkowej stanowiło jej nabycie przez Panią w rozumieniu powołanego przepisu.

Stosunki majątkowe między małżonkami zostały uregulowane w ustawie z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.). W myśl art. 31 § 1 tej ustawy:

Z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków.

Stosownie natomiast do treści art. 33 pkt 1 i 2 ww. Kodeksu:

Do majątku osobistego każdego z małżonków należą:

- 1) przedmioty majątkowe nabyte przed powstaniem wspólności ustawowej;
- 2) przedmioty majątkowe nabyte przez dziedziczenie, zapis lub darowiznę, chyba że spadkodawca lub darczyńca inaczej postanowił;
- 3) prawa majątkowe wynikające ze wspólności łącznej podlegającej odrębnym przepisom;
- 4) przedmioty majątkowe służące wyłącznie do zaspokajania osobistych potrzeb jednego z małżonków;
- 5) prawa niezbywalne, które mogą przysługiwać tylko jednej osobie;
- 6) przedmioty uzyskane z tytułu odszkodowania za uszkodzenie ciała lub wywołanie rozstroju zdrowia albo z tytułu zadośćuczynienia za doznaną krzywdę; nie dotyczy to jednak renty należnej poszkodowanemu małżonkowi z powodu całkowitej lub częściowej utraty zdolności do pracy zarobkowej albo z powodu zwiększenia się jego potrzeb lub zmniejszenia widoków powodzenia na przyszłość;
- 7) wierzytelności z tytułu wynagrodzenia za pracę lub z tytułu innej działalności zarobkowej jednego z małżonków;
- 8) przedmioty majątkowe uzyskane z tytułu nagrody za osobiste osiągnięcia jednego z małżonków;
- 9) prawa autorskie i prawa pokrewne, prawa własności przemysłowej oraz inne prawa twórcy;
- 10) przedmioty majątkowe nabyte w zamian za składniki majątku osobistego, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej.

W świetle art. 43 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego:

Oboje małżonkowie mają równe udziały w majątku wspólnym.

Z kolei zgodnie z art. 47 § 1 Kodeksu:

Małżonkowie mogą przez umowę zawartą w formie aktu notarialnego wspólność ustawową rozszerzyć lub ograniczyć albo ustanowić rozdzielność majątkową lub rozdzielność majątkową z wyrównaniem dorobków (umowa majątkowa). Umowa taka może poprzedzać zawarcie małżeństwa.

Na podstawie powyższego przepisu małżonkowie – poprzez zawarcie stosownej umowy (np. rozszerzającej lub ograniczającej wspólność ustawową bądź ustanawiającej rozdzielność majątkową) – mogą ustanawiać ustrój majątkowy w sposób odmienny od przewidzianego w przepisach o wspólności ustawowej. Umowy takie w zakresie, w

jakim ustanawiają zasadę kształtującą ustrój majątkowy, działają na przyszłość i mają charakter organizacyjny.

W tym miejscu należy wskazać na jednolicie ukształtowaną linię orzeczniczą, zgodnie z którą włączenie do majątku małżonków w drodze umowy rozszerzającej ustawową wspólność majątkową nieruchomości lub praw majątkowych stanowiących majątek odrębny jednego małżonka na zasadach i w sposób określony przez ustawę Kodeks rodzinny i opiekuńczy nie jest nabyciem tej nieruchomości lub prawa majątkowego przez drugiego małżonka w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zarówno darowizna do majątku wspólnego małżonków, jak i umowa rozszerzająca wspólność małżeńską majątkową wywołuje takie same skutki na gruncie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy. Włączenie do majątku wspólnego nieruchomości lub prawa majątkowego wchodzących uprzednio w skład majątku osobistego małżonka nie stanowi nabycia tej nieruchomości lub prawa w rozumieniu tego przepisu. Datą nabycia nieruchomości lub prawa majątkowego przez każdego z małżonków jest data nabycia przez tego małżonka, który tę nieruchomość lub prawo włączył do majątku wspólnego.

Powyższe oznacza, że za datę nabycia przez Panią nieruchomości, która zgodnie z aktem notarialnym stanowiła majątek osobisty Pani męża należy przyjąć dzień, w którym małżonek nabył tę nieruchomość do majątku osobistego (tj. czerwiec 2022 r.).

Przechodząc do analizy warunków skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy podkreślić, że zwolnienia podatkowe oraz ulgi są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, dlatego do interpretacji przepisów ustanawiających zwolnienia podatkowe, jak również ulgi, należy stosować wykładnię ścisłą, która nie wychodzi poza literalne brzmienie przepisów. Stąd też, korzystanie z przedmiotowego zwolnienia przysługuje podatnikowi tylko i wyłącznie w sytuacji spełnienia wszystkich przesłanek wskazanych w przepisie prawa.

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.

W tym miejscu wyjaśnienia wymaga, że z treści przepisu (art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy) wynika, że podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z tego przepisu jest wydatkowanie (począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie) środków z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na „własne cele mieszkaniowe” podatnika określone w art. 21 ust. 25 wskazanej ustawy.

Warunkiem zwolnienia podatkowego jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych. Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza – według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie – że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”.

Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe wskazany w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując przedmiotowe zwolnienie w sposób jednoznaczny wskazał cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia.

Jako własny cel mieszkaniowy, realizacja którego uprawnia do zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawodawca w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymienia m.

in. nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, a także nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem.

Do celów mieszkaniowych wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania z analizowanego zwolnienia, ustawodawca zakwalifikował m.in. wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego i gruntu albo prawa użytkowania wieczystego gruntu, związanych z tym budynkiem.

W opisie wniosku wskazała Pani, że w czerwcu 2022 r. zakupiła Pani wraz z mężem działkę zabudowaną budynkiem mieszkalnym oraz trzema budynkami produkcyjno-usługowymi i gospodarczymi dla rolnictwa. Cena zakupu określona jest za całość siedliska, akt notarialny nie wyodrębnia wartości domu i poszczególnych budynków. Nieruchomość została zakupiona w celu realizacji Pani własnych celów mieszkaniowych oraz Pani męża. Mieszka i będzie Pani mieszkać w opisanej we wniosku nieruchomości.

Odnosząc się do sytuacji przedstawionej we wniosku w kontekście art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuję, że wydatkowanie przychodu ze sprzedaży nieruchomości (w kwietniu 2022 roku) na zakup budynku mieszkalnego stanowi wydatek na cele mieszkaniowe, uprawniający do zastosowania zwolnienia przedmiotowego wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Natomiast, w odniesieniu do zakupu całej działki siedliskowej, obejmującej również trzy budynki produkcyjno-usługowe i gospodarcze dla rolnictwa wskazać należy, że pojęcie „działka siedliskowa” nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa, jednakże Sądy Administracyjne wielokrotnie wypowiadały się jak należy je rozumieć. I tak NSA w wyroku z dnia 2 lutego 2016 r. sygn. akt I OSK 417/15 stwierdził, że oczywistym jest, że działka siedliskowa jest czymś innym niż działka budowlana. Działka uznana bowiem za siedliskową jest gruntem rolnym, na której istnieje możliwość zabudowy związanej z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. Przykładów definicji siedliska i działki siedliskowej dostarcza również orzecznictwo Sądu Najwyższego. I tak w uchwale z dnia 8 czerwca 1977 r., sygn. akt III CZP 40/77 ww. Sąd stwierdził: siedliskiem jest ta część nieruchomości, na której znajdują się budynki na działce rolnej – mieszkalne oraz służące wyłącznie produkcji rolnej, czyli dom mieszkalny wraz z zabudowaniami gospodarczymi. Natomiast w uchwale z dnia 8 sierpnia 1973 r., sygn. akt III CZP 45/73 Sąd Najwyższy wyjaśnił, że za działkę siedliskową uznaje się działkę pod budynkami wchodzącymi w skład gospodarstwa rolnego (budynkami mieszkalnymi oraz innymi budynkami i urządzeniami służącymi wyłącznie produkcji rolnej oraz przetwórstwu rolno-spożywczemu) lub inaczej – działkę, na której stoi dom mieszkalny, przy czym dom mieszkalny będący składnikiem gospodarstwa rolnego spełnia jednocześnie dwie funkcje: zaspokaja potrzeby mieszkaniowe w znaczeniu ogólnym oraz ułatwia właścicielowi, zamieszkałemu w gospodarstwie rolnym, racjonalne prowadzenie tego gospodarstwa.

Mając na uwadze powyższe nie sposób wywodzić, że do przedmiotowego zwolnienia uprawniają wydatki poniesione na zakup całej działki siedliskowej, w tym trzech budynków usługowo-produkcyjnych i gospodarczych dla rolnictwa. Bowiem, do celów mieszkaniowych – wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – ustawodawca nie zakwalifikował nabycia budynków niemieszkalnych (np. usługowo-produkcyjnych, gospodarczych).

W tym miejscu ponownie należy wskazać, że katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe wskazany w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując przedmiotowe zwolnienie w sposób jednoznaczny wskazał cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia.

W konsekwencji, do wydatków uprawniających do zastosowania zwolnienia przedmiotowego wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych może Pani zaliczyć wydatek poniesiony ze środków uzyskanych ze sprzedaży w 2022 r. nieruchomości na zakup budynku mieszkalnego – proporcjonalnie do wydatków poniesionych na zakup tego budynku. Natomiast do ww. zwolnienia nie uprawniają wydatki, które poniosła Pani na zakup całej działki siedliskowej, w tym trzech budynków produkcyjno-usługowych i gospodarczych dla rolnictwa.

Przy czym wolny od podatku dochodowego jest dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości.

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, 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.).