

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	555819
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2023-08-08T16:29:33.063
Tytuł (teza):	W zakresie skutków podatkowych zawarcia umowy zamiany nieruchomości i możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego – cele mieszkaniowe.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2023-08-03T12:49:59.831
Sygnatura:	0114-KDIP3-2.4011.546.2023.1.MN
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • grunty-podział gruntu • nieruchomości • połączenie • wspólność-wspólność majątkowa • 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 2-art. 19-ust. 2 • [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 3-lit. c
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe. • Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Źródła przychodów.
Załączniki:	brak

Treść:

Interpretacja indywidualna

– stanowisko prawidłowe

Szanowni Państwo,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

2 czerwca 2023 r. wpłynął Państwa wniosek wspólny z 2 czerwca 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy skutków podatkowych zawarcia umowy zamiany nieruchomości i możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego – cele mieszkaniowe.

Zainteresowani, którzy wystąpili z wnioskiem

1) Zainteresowany będący stroną postępowania:

D. K.

(...)

2) Zainteresowana niebędąca stroną postępowania:

A. K.

(...)

Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Pan – D. K. oraz Pana małżonka - Pani A. K. [dalej łącznie: „Państwo” lub „Nabywcy”] jesteście współwłaścicielami na prawach wspólności ustawowej niezabudowanej nieruchomości położonej przy ul. (...) w miejscowości (...), stanowiącą działkę o numerze 24 /1, o łącznym obszarze (...) ha (KW (...)) (zwanej dalej: „Nieruchomością 1” lub „Działka Państwa”).

Własność powyższej nieruchomości nabyli Państwo w na zasadach wspólności ustawowej majątkowej małżeńskiej w 2022 r., na podstawie umowy sprzedaży od osoby fizycznej (M. K.) z dnia (...) 2022 r. (akt notarialny Rep. A Nr (...)).

Państwa działka objęta jest miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego (MPZP) zgodnie z którym działka przeznaczona jest:

- w części na zabudowę mieszkaniową jednorodzinną z dopuszczeniem usług, symbol na mapie (...);
- w części na zabudowę mieszkaniową jednorodzinną i usług, symbol na mapie (...);
- w części na drogi dojazdowe, symbol na mapie (...).

Pani E. [dalej: Zbywca] jest właścicielką zabudowanej nieruchomości położonej w miejscowości (...), stanowiącą działkę o numerze 21/1, o łącznym obszarze (...) ha (KW (...)) (zwanej dalej: „Nieruchomością 2” lub „Działka Zbywcy”).

Własność powyższej nieruchomości Zbywca nabył na podstawie umowy darowizny z dnia (...) 2008 roku, do swojego majątku osobistego.

Działka Zbywcy objęta jest miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego (MPZP) uchwalonego Uchwałą (...) Rady Gminy (...) z dnia (...) 2016 r. (Dz. Urz. Woj. (...) z dnia (...) 2016 r. poz. (...)), zgodnie z którym działka przeznaczona jest:

- w części na zabudowę mieszkaniową jednorodzinną z dopuszczeniem usług, symbol na mapie (...),
- w części na zabudowę mieszkaniową jednorodzinną i usług, symbol na mapie (...);
- w części na drogi dojazdowe, symbol na mapie (...).

Państwo oraz Zbywca dysponują wycenami (operatami szacunkowymi) Nieruchomości 1 oraz części Nieruchomości 2 przygotowanymi przez rzeczoznawcę majątkowego.

Zgodnie przygotowanymi wycenami przedmiotowych działek wartość Państwa Działki w przeliczeniu na m² jest niższa niż wartość Działki Zbywcy w przeliczeniu na m².

Z uwagi na fakt, że sąsiadujące ze sobą Nieruchomości 1 oraz Nieruchomości 2 ukształtowane są w sposób uniemożliwiający ich racjonalne zagospodarowanie, w dniu (...) 2022 roku Państwo oraz Zbywca zawarli umowę przedwstępną (akt notarialny Rep A Nr (...), zmienionym w dniu (...) 2023 roku (akt notarialny Rep. A Nr (...), w trybie art. 98b ust. 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami w ramach, której oświadczyli, że planują:

- złożyć w trybie art. 98b ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami (dalej: ustawa o GN) zgodny wniosek o połączenie i ponowny podział Działki Państwa oraz Działki Zbywcy według wstępnego projektu wykonanego przez geodetę;
- następnie działając w trybie art. 98 ust. 3 ustawy GN dokonać w drodze zamiany wzajemnego przeniesienia własności części działek powstałych po ponownym podziale Państwa Działki oraz Działki Zbywców;
- zawrzeć przyrzeczoną umowę zamiany części działek po uprawomocnieniu się decyzji Wójta Gminy (...), zatwierdzającej projekt podziału i scalenia przedmiotowych działek.

Jednocześnie, zgodnie z przedmiotową umową przedwstępną będą Państwo zobowiązani w związku z planowaną zamianą części działek do dopłaty kwoty pieniężnej na rzecz Zbywcy (dalej również: Dopłata), która zostanie obliczona według następujących zasad:

- ogólna powierzchnia projektowanych działek budowlanych (z wyłączeniem działki nr 21/3, o powierzchni (...) ha zabudowanej budynkiem mieszkalnym) według wstępnego projektu podziału wynosi (...) ha, a zgodnie z ustaleniami stron umowy przedwstępnej powierzchnia ta powstała:
 - w 76%, co stanowi (...) ha, z działek będących własnością Zbywcy oraz
 - w 24%, co stanowi (...) ha z działek będących Państwa własnością;
- według wstępnego projektu podziału powierzchnia działek, które staną się własnością Zbywcy (z wyłączeniem projektowanej działki 21/3 o pow. (...) ha zabudowanej budynkiem mieszkalnym Zbywcy) będzie wynosić (...) ha, zaś powierzchnia działek, które staną się Państwa własnością będzie wynosić (...) ha, zaś ostateczną powierzchnię działek określać będzie mapa z projektem podziału stanowiąca załącznik do decyzji zatwierdzającej projekt podziału Państwa Działki oraz Działki Zbywcy;
- podstawą obliczenia Dopłaty będzie różnica pomiędzy powierzchnią działek nabytych przez strony, określoną powyżej w punkcie lit. b), powierzchnią określoną powyżej w punkcie lit. a), przy uwzględnieniu kwoty X zł za 1m² ustalonej przez strony w drodze negocjacji.

Państwa zdaniem należy podkreślić, że zamiana dokonana zostanie za Dopłatą, tj. Państwo nabędą w ramach umowy zamiany działki (Nabywane Działki) o wyższej wartości niż Zbywane Działki.

W dniu (...) 2023 roku Wójt Gminy (...) na podstawie art. 93 ust. 1, ust. 3, art. 96 ust. 1, art. 97 ust. 1, art. 98, art. 98b, art. 99 ustawy o GN po rozpatrzeniu wniosku Państwa oraz Zbywcy (właścicieli nieruchomości), działających w trybie art. 98b ust. 3 ustawy o GN:

1. zatwierdził połączenie Państwa Działki oraz Działki Zbywcy i jednocześnie ponowny podział w sposób przedstawiony na mapie zgodnie z projektem podziału wykonanej przez geodetę, poprzez wydzielenie następujących działek gruntu:

- nr 21/2, o pow. (...) ha (pod poszerzenie drogi gminnej),
- nr 24/2, o pow. (...) ha (pod poszerzenie drogi gminnej),
- nr 21/3, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/3 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 24/3, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/3 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 21/4, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/4 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 24/4, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/4 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 21/5, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/5 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić Państwa własność,
- nr 24/5, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/5 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić Państwa własność,
- nr 21/6, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/6 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić Państwa własność,
- nr 24/6, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/6 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić Państwa własność,
- nr 21/7, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/7 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić Państwa własność,
- nr 24/7, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/7 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić Państwa własność,
- nr 21/8, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/8 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 24/8, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/8 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 21/9, o pow. (...) ha (pod drogę gminną), nr 24/9, o pow. (...) ha (pod drogę gminną),
- nr 21/10, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/10 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić Państwa własność,
- nr 24/10, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/10 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić Państwa własność,
- nr 21/11, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/11 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,

- nr 24/11, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/11 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 21/12, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/12 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 24/12, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/12 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 21/13, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/13 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 24/13, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/13 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 21/14, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/14 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 24/14, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/14 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 21/15, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/15 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 24/15, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/15 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 21/16, o pow. (...) ha (pod drogę gminną),
- nr 24/16, o pow. (...) ha (pod drogę gminną),
- nr 21/17, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/17 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 24/17, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/17 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 21/18, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/18 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 24/18, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/18 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 21/19, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/19 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić Państwa własność,
- nr 24/19, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/19 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić Państwa własność,
- nr 21/20, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/20 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 24/20, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/20 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 21/21, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 24/21 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 24/21, o pow. (...) ha, która wraz z działką nr 21/21 będzie tworzyła jedną nieruchomość, mającą stanowić własność Zbywcy,
- nr 21/22, o pow. (...) ha (pod poszerzenie drogi gminnej),
- nr 24/22, o pow. (...) ha (pod poszerzenie drogi gminnej),

- nr 24/23, o pow. (...) ha (pod drogę wewnętrzną) mającą stanowić współwłasność Zbywcy oraz Państwa,
- nr 24/24, o pow. (...) ha (pod drogę wewnętrzną) mającą stanowić współwłasność Zbywcy oraz Państwa,
- nr 24/25, o pow. (...) ha (pod drogę wewnętrzną) mającą stanowić współwłasność Zbywcy oraz Państwa;

2. zatwierdził, że powstałe w wyniku podziału poniższe działki z mocy prawa przechodzą na własność Gminy (...) z dniem, w którym decyzja stanie się ostateczna pod warunkiem że strony dokonają zamiany wzajemnego przeniesienia praw do części ich nieruchomości w terminie do 31 grudnia 2024 r, tj.:

- nr 21/2 o powierzchni (...) ha, 24/2 o powierzchni (...) ha, 21/22 o powierzchni (...) ha, 24/22 o powierzchni (...) ha, które zostały wydzielone pod poszerzenie dróg publicznych gminnych oraz
- nr 21/9 o powierzchni (...) ha, 24/9 o powierzchni (...) ha, 21/16 o powierzchni (...) ha, 24/16 o powierzchni (...) ha, które zostały wydzielone pod drogi publiczne gminne.

W wyniku wykonania zobowiązań wynikających z umowy przedwstępnej na podstawie art. 98b ust. 1 i 3 ustawy o GN w związku z dokonaniem połączenia, podziału a następnie zamiany części własności ww. działek na podstawie finalnej umowy zamiany (umowy przyrzeczonej):

- Zbywca będzie właścicielem zabudowanej działki nr 21/3 oraz niezabudowanych działek nr: 24/3, 21/4, 24/4, 21/8, 24/8, 21/11, 24/11, 21/12, 24/12, 21/13, 24/13, 21/14, 24/14, 21/15, 24/15, 21/17, 24/17, 21/18, 24/18, 21/20, 24/20, 21/21 i 24/21, a także współwłaścicielem w udziale 12/17 niezabudowanych działek nr 24/23, 24/24 i 24/25;
- Państwo będą właścicielami na zasadach wspólności ustawowej majątkowej małżeńskiej niezabudowanych działek nr: 21/5, 24/5, 21/6, 24/6, 21/7, 24/7, 21/10, 24/10, 21/19 i 24/19 a także współwłaścicielami w udziale 5/17 niezabudowanych działek nr 24/23, 24/24 i 24/25.

Zgodnie z umową przedwstępną oraz decyzją Wójta Gminy (...) w wyniku zawarcia umowy przyrzeczonej strony dokonają zamiany wzajemnego przeniesienia praw do części ich nieruchomości, tj. w wyniku zamiany:

- Państwo przeniosą własność wyodrębnionych działek na rzecz Zbywcy, tj.: 24/3, 24/4, 24/5, 24/6, 24/7, 24/8, 24/9, 24/10, 24/11, 24/12, 24/13, 24/14, 24/15, 24/16, 24/17, 24/18, 24/19, 24/20, 24/21 o łącznej powierzchni (...) ha oraz udział we własności wynoszący 12/17 w działkach nr 24/23, 24/24, 24/25 o łącznej powierzchni (...) ha (dalej łącznie: Zbywane Działki) wraz z uiszczeniem Dopłaty, które przed połączeniem, podziałem i zamianą były w granicach własności Państwa Nieruchomości;

- Państwo nabędą własność wyodrębnionych działek od Zbywcy, tj. 21/5, 21/6, 21/7, 21/10, 21/19, (dalej łącznie: Nabywane Działki), które przed połączeniem, podziałem i zamianą były w granicach własności Nieruchomości Zbywcy.

Obecnie posiadają Państwo wspólną nieruchomość, w której mieszkają Państwo wspólnie z dziećmi. Tym niemniej, w związku z przedmiotową transakcją planują w przyszłości wybudować na nieruchomości po przedmiotowym podziale i zamianie w trybie art. 98b ustawy o GN dom jednorodzinny, w którym będą mieszkać wspólnie ze swoimi dziećmi.

Nie prowadzą Państwo działalności gospodarczej oraz nie są czynnymi podatnikami od towarów i usług.

Pytania

1. Czy zawarcie umowy zamiany w trybie art. 98b ust. 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami, w opisanym powyżej zdarzeniu przyszłym, będzie traktowane jako odpłatne zbycie nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sytuacji, gdy nie jest to zwykła umowa zamiany w rozumieniu Kodeksu cywilnego, a zostanie dokonana w trybie art. 98b ustawy o gospodarce nieruchomościami, a jeżeli tak - to co stanowi przychód w przedmiotowej sprawie po Państwa stronie?
2. Czy prawidłowe jest rozumienie, że przychodem jest w takim przypadku wartość działek faktycznie zbywanych przez Państwa na rzecz Zbywcy w ramach zamiany (wartość Zbywanych Działek), które przed transakcją połączenia (scalenia), podziału i zamiany, były Państwa własnością w ramach Nieruchomości 1?
3. Czy wartość nabytych w wyniku zamiany dokonanej na podstawie art. 98b ust. 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami własności w nowo powstałych Nabywanych Działkach pomniejszonych o wartość Dopłaty mogą Państwo rozliczyć jako wydatek na własne cele mieszkaniowe na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Państwa stanowisko w sprawie

W Państwa ocenie, zawarcie umowy zamiany w trybie art. 98b ust. 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami, w opisanym powyżej zdarzeniu przyszłym, będzie traktowane jako odpłatne zbycie nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sytuacji, gdy nie jest to zwykła umowa zamiany w rozumieniu Kodeksu cywilnego, a zostanie dokonana w trybie art. 98b ustawy o gospodarce nieruchomościami, a przychód po Państwa stronie będzie stanowić wartość Zbywanych Działek na rzecz Zbywcy.

W Państwa ocenie, przychodem jest w takim przypadku wartość działek faktycznie zbywanych przez Państwa na rzecz Zbywcy w ramach zamiany (wartość Zbywanych Działek), które przed transakcją połączenia (scalenia), podziału i zamiany, były Państwa własnością w ramach Nieruchomości 1.

W Państwa ocenie, wartość nabytych w wyniku zamiany dokonanej na podstawie art. 98b ust. 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami własności w nowo powstałych Nabywanych Działkach pomniejszonych o wartość Dopłaty mogą Państwo rozliczyć jako wydatek na własne cele mieszkaniowe na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Uzasadnienie stanowiska w zakresie pytania 1

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT), 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) ustawy o PIT, źródłem przychodów jest odpłatne zbycie:

a. nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,

b. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

c. prawa wieczystego użytkowania gruntów

- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a)-c) przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o PIT, przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego.

W konsekwencji, Państwa zdaniem, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw następuje po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie - nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, a tym samym kwota uzyskana z odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Państwa zdaniem, 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) ustawy o PIT, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób ich nabycia.

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 której należy liczyć bieg pięcioletniego terminu, o którym mowa w powołanym wyżej przepisie.

Jednocześnie, ustawa o PIT nie precyzuje pojęcia „nabycie”, nie wskazuje, czy ma to być nabycie odpłatne, czy nieodpłatne. Nie określa również, na podstawie jakiej czynności prawnej może nastąpić nabycie nieruchomości, ich części oraz udziału w nieruchomości lub praw majątkowych.

W konsekwencji, Państwa zdaniem, pojęcie to należy rozumieć szeroko, co oznacza, że z nabyciem nieruchomości lub praw majątkowych wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o PIT mamy do czynienia z chwilą uzyskania prawa własności do nieruchomości lub tych praw, bez względu na charakter czynności prawnej, na podstawie której doszło do przysporzenia majątkowego w postaci własności rzeczy lub praw.

Jak zostało to wskazane w opisie zdarzenia przyszłego, na podstawie umowy sprzedaży nabyli Państwo własność Nieruchomości 1, w skład której również wchodzi Zbywane Działki na zasadach wspólności ustawowej majątkowej małżeńskiej w 2022 r., na podstawie umowy sprzedaży od osoby fizycznej z dnia (...) 2022 r. (akt notarialny Rep. A Nr (...)). Zaś Zbywca jest właścicielem sąsiedniej zabudowanej Nieruchomości 2, którą nabył na podstawie umowy darowizny z dnia (...) 2008 roku do swojego majątku osobistego, w skład której wchodzi Działki Nabywane przez Państwa. Z uwagi na fakt, że Nieruchomość 1 oraz Nieruchomość 2 graniczą ze sobą i ukształtowane są w sposób uniemożliwiający ich racjonalne zagospodarowanie, Państwo wraz ze Zbywcą, jako że przysługują im jednorodne prawa do tych nieruchomości, podjęli działania polegające na podziale

posiadanych nieruchomości celem poprawy ich funkcjonalności. W tym celu złożyli zgodny wniosek o połączenie ww. nieruchomości i ich ponowny podział w trybie art. 98b ustawy o GN.

Jednocześnie, Państwo wraz ze Zbywcą sporządzili w formie aktu notarialnego zobowiązanie do dokonania zamiany, o której mowa w ust. 3 przywołanego wyżej art. 98b. W wyniku zamiany, o której mowa w art. 98b ust. 3 ustawy o GN, nabędą Państwo własność Nabywanych Działek w zamian za Zbywane Działki oraz uiszczenie Dopłaty na rzecz Zbywcy. Działki, które będą przedmiotem umowy zamiany pomiędzy Państwem a Zbywcą, zgodnie z ustaleniami miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego położone są na terenach zabudowy mieszkaniowej jednorodzinnej.

W wyniku zawarcia opisanej umowy zamiany, nabędą Państwo własność Nabywanych Działek. Co więcej, powierzchnia działek nabytych przez Państwa na podstawie wyżej opisanej umowy zamiany jest mniejsza od powierzchni Zbywanych Działek, której są Państwo współwłaścicielami.

Państwa zdaniem należy podkreślić, że zamiana dokonana zostanie za Dopłatą, tj. nabędą Państwo w ramach umowy zamiany działki o wyższej wartości niż Zbywane Działki.

W Państwa ocenie, w przedmiotowej sprawie należy zwrócić uwagę na fakt, że nowo utworzone działki w efekcie połączenia (scalenia), podziału i zamiany, które Państwo nabędą, leżą w części w granicach pierwotnej działki Państwa (Nieruchomości 1), natomiast w części leżą w granicach działki (Nieruchomości 2) będącej wcześniej własnością Zbywcy.

Tym samym, w wyniku dokonanej zamiany zbywają Państwo tylko część pierwotnej Nieruchomości 1 (Zbywane Działki), natomiast zachowuje własność w części tej samej Nieruchomości 1.

Zgodnie z art. 98b ust. 1 ustawy o GN, 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 sprawach, o których mowa w ust. 1, stosuje się odpowiednio art. 93, art. 94, art. 96, art. 97 ust. 1-2, art. 98, art. 98a oraz art. 99 (art. 98b ust. 2 ustawy o GN).

Państwa zdaniem należy podkreślić, że w myśl art. 98b ust. 3 ustawy o GN, podziału nieruchomości, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się pod warunkiem, że właściciele 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 ustawy o GN, zgodnie z którym w przypadku nierównej wartości zamienianych nieruchomości stosuje się dopłatę, której wysokość jest równa różnicy wartości zamienianych nieruchomości.

Państwa zdaniem należy zwrócić uwagę, że przepis art. 98b ustawy o GN daje zatem właścicielom nieruchomości ukształtowanych w sposób uniemożliwiający ich racjonalne zagospodarowanie możliwość łączenia sąsiadujących ze sobą nieruchomości i ich ponownego podziału na nowe działki gruntu, jeżeli przysługują im jednorodne prawa do tych nieruchomości. W tym celu podmioty te muszą złożyć zgodny wniosek o ich połączenie i ponowny podział na działki gruntu, a także dołączyć do niego złożone w formie aktu notarialnego, zobowiązanie do dokonania zamiany. Warunkiem podziału jaki należy spełnić jest bowiem zobowiązanie się właścicieli do wzajemnego przeniesienia w drodze zamiany praw do części nieruchomości, które weszły w skład nowych działek gruntu.

W konsekwencji, Państwa zdaniem należy podkreślić, że podział nieruchomości dokonuje się pod warunkiem, że właściciele dokonają w drodze zamiany wzajemnego przeniesienia praw do części ich nieruchomości, które weszły w skład nowo wydzielonych działek gruntu. 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.

W przedmiotowym przypadku nie mamy jednak do czynienia z taką sytuacją, gdyż scaleniu i podziałowi uległy działki różnych właścicieli (Państwa oraz Zbywcy).

W rezultacie scalenia i podziału Nieruchomości 1 oraz Nieruchomości 2 pomiędzy właścicielami, dojdzie między nimi do zamiany części działek, w wyniku której nabędą Państwo prawo do części nowych działek (Działki Nabywane), których przed dokonaniem ww. czynności nie byli właścicielami, gdyż ich właścicielem była osoba trzecia (Zbywca). Własność części działek zostanie pozamieniana między dotychczasowymi ich właścicielami.

Państwa zdaniem, mając na uwadze opisane zdarzenie przyszłe oraz powyższe przepisy prawa uznać należy, że efektem scalenia i podziału Nieruchomości 1 oraz Nieruchomości 2 była zamiana części nieruchomości (Zbywane Działki oraz Nabywane Działki) między właścicielami (Państwem a Zbywcą).

W konsekwencji, w przedmiotowej sprawie nastąpi nabycie przez Państwa na własność innych nieruchomości (innych części nieruchomości - Nabywane Działki), gdyż 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 PIT jest nabycie własności nieruchomości w drodze zamiany.

W konsekwencji, Państwa zdaniem zamiana jest formą odpłatnego zbycia, a zatem i nabycia nieruchomości lub udziału w niej.

Jednocześnie, Państwa zdaniem należy zwrócić uwagę, że moment przeniesienia prawa własności w prawie podatkowym określany jest zgodnie z normami prawa cywilnego. Zgodnie z art. 155 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny, 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.

Państwa zdaniem podkreślić należy, że użyty w cytowanym przepisie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT termin „nabycie” oznacza każde przeniesienie na nabywcę własności rzeczy. Przez pojęcie „nabycie” należy zatem rozumieć nie tylko zakup, ale również każdą inną czynność prawną, w wyniku której dochodzi do przeniesienia prawa własności. Tym samym, jednym ze sposobów nabycia nieruchomości jest nabycie własności nieruchomości na podstawie umowy zamiany. 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, co stanowi również odpłatne zbycie rzeczy.

W konsekwencji, Państwa zdaniem, 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.

Państwa zdaniem, przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT wskazuje wprost, że zamiana jest umową wywołującą skutek podatkowy. Przepis ten stanowi, że zamiana u obu stron umowy, powoduje powstanie obowiązku podatkowego, jeżeli ma miejsce przed upływem określonego tym przepisem czasu. Dla obu stron umowy zawarcie umowy zamiany z jednej strony oznacza zbycie nieruchomości, z drugiej zaś strony oznacza nabycie nieruchomości, 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. Tym samym, przekazanie części 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.

Państwa zdaniem, zgodnie z powyższymi przepisami należy stwierdzić, że rezultatem umowy zamiany nieruchomości jest nabycie na własność innej nieruchomości lub jej części. W związku z tym, zamiana nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, stanowi źródło przychodu podlegające opodatkowaniu, jeżeli zamiana ma miejsce przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Należy zwrócić uwagę, że w ramach wspólności majątkowej nabyli Państwo Nieruchomość 1 na podstawie umowy sprzedaży od osoby fizycznej w 2022 roku. W konsekwencji, planowane zbycie części Nieruchomości, tj. Działek Zbywanych przez Państwa na podstawie umowy zamiany zawartej przed upływem pięciu lat od dnia nabycia, stanowić będzie źródło przychodu podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, stosownie do treści art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT.

Jednocześnie, Państwa zdaniem podkreślić należy, że opodatkowaniu podlegać będzie zbycie tylko tej części Nieruchomości 1, która będzie przedmiotem umowy zamiany i która to część stała się własnością Zbywcy będącej stroną tej umowy, tj. Zbywane Działki.

Uzasadnienie stanowiska w zakresie pytania 2

Państwa zdaniem należy zwrócić uwagę, że w myśl art. 30e ust. 1 ustawy o PIT, 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 ustawy o PIT podstawą obliczenia podatku jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

W przypadku odpłatnego zbycia w drodze zamiany nieruchomości lub praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) dochód ustala się u każdej ze stron umowy na zasadach, o których mowa w ust. 2 (art. 30e ust. 3 ustawy o PIT).

Przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio (art. 19 ust. 1 ustawy o PIT).

Jak wynika z powołanego przepisu art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy o PIT, określenie przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych wymaga uwzględnienia dwóch elementów:

- wartości tych rzeczy lub praw określonej przez strony umowy (tj. zbywcę i nabywcę) jako cena zbycia;
- kosztów odpłatnego zbycia, tj. kosztów koniecznych dla przeprowadzenia czynności odpłatnego zbycia, kosztów bezpośrednio związanych z transakcją odpłatnego zbycia, niezbędnych dla dojścia tej transakcji do skutku (np. koszty sporządzenia aktu notarialnego, prowizje pośredników w sprzedaży nieruchomości, koszty ogłoszeń w prasie związanych z zamiarem sprzedaży nieruchomości, koszty wyceny nieruchomości przez rzeczoznawcę, wypis z ksiąg wieczystych, opłaty sądowe i opłata skarbową ponoszone w związku ze zbyciem).

Przychodem z odpłatnego zbycia w drodze zamiany nieruchomości lub praw majątkowych, a także innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, u każdej ze stron umowy przenoszącej własność jest wartość nieruchomości, rzeczy lub prawa zbywanego w drodze zamiany. Przepisy ust. 1, 3 i 4 stosuje się odpowiednio.

Przychodem z odpłatnego zbycia w drodze zamiany nieruchomości lub praw majątkowych, a także innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, u każdej ze stron umowy przenoszącej własność jest wartość nieruchomości, rzeczy lub prawa nabywanego w drodze zamiany, pomniejszona o poniesione przez podatnika koszty zamiany. To nabywana rzecz jest „ceną”, jaką płaci nabywca za rzecz przekazywaną jemu w drodze zamiany. Zasady ustalania kosztów uzyskania omawianych przychodów zostały natomiast uregulowane w art. 22 ust. 6c-6f ustawy o PIT.

Zgodnie z art. 22 ust. 6c ustawy, koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

Państwa zdaniem, biorąc pod uwagę opisane we wniosku zdarzenie przyszłe oraz powołane przepisy stwierdzić należy, że planowane odpłatne zbycie w drodze zamiany nieruchomości, dokonane przed upływem pięciu lat od ich nabycia w drodze umowy sprzedaży (tj. w dniu 22 czerwca 2022 r.), stanowić będzie źródło przychodu podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, stosownie do treści art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT.

Jednocześnie, opodatkowaniu podlegać będzie planowane zbycie tylko tej części nieruchomości, która była przedmiotem umowy zamiany i stała się własnością osoby trzeciej (Zbywcy) będącej stroną tej umowy.

Tym samym, przychodem z odpłatnego zbycia w drodze zamiany nieruchomości będzie dla Państwa wartość Zbywanych Działek w drodze umowy zamiany, pomniejszona o poniesione przez Państwa koszty zamiany.

Podstawą obliczenia podatku będzie dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia tej nieruchomości, określonym zgodnie z art. 19 ust. 2 ustawy o PIT (tj. wartością wyrażoną w umowie zamiany, pomniejszoną o koszty odpłatnego zbycia, a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c ustawy o PIT).

W przedstawionym we wniosku zdarzeniu przyszłym w wyniku połączenia, podziału i zamiany, nabędą Państwo własność w nowo powstałych działkach, które leżą w części w granicach pierwotnej działki Państwa (Nieruchomości 1), natomiast w części jest ona zbywana na rzecz Zbywcy.

W konsekwencji, w wyniku zamiany dokonanej na podstawie art. 98b ustawy o GN, zbędą Państwo udział odpowiadający części powierzchni Nieruchomości 1.

W związku z powyższym, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegał będzie przychód z odpłatnego zbycia udziału odpowiadającego części powierzchni Nieruchomości 1 w drodze zamiany, który zbyli Państwo na rzecz Zbywcy w wyniku połączenia (scalenia), podziału oraz zamiany.

Oznacza to, że źródło przychodu stanowić będzie taka część przychodu z dokonanej zamiany, która odpowiada wartości Zbywanych Nieruchomości.

Uzasadnienie stanowiska w zakresie pytania 3

W myśl art. 30e ust. 4 ustawy o PIT, 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.

Państwa zdaniem należy podkreślić że dochód z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) może jednak na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT - podlegać zwolnieniu z opodatkowania.

Stosownie do treści tego przepisu, wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e ustawy o PIT, 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.

Państwa zdaniem, należy wyjaśnić, że powyższe zwolnienie obejmować będzie taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, 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 w całości korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru: dochód zwolniony = $D \times W/P$, gdzie: D - dochód z odpłatnego zbycia, W - wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, P - przychód z odpłatnego zbycia.

Stosownie do art. 21 ust. 25 ww. ustawy, za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na:

1) wydatki poniesione na:

- a) nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
- b) nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,

- c) nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie, prawa użytkowania wieczystego takiego gruntu lub udziału w takim prawie, w tym również z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, oraz nabycie innego gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,
- d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,
- e) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego

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

2) wydatki poniesione na:

- a) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na cele określone w pkt 1,
- b) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o którym mowa w lit. a,
- c) spłatę każdego kolejnego kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o których mowa w lit. a lub b - w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, z zastrzeżeniem ust. 29 i 30;

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

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

Zgodnie z art. 25a ustawy o PIT 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.

Zgodnie natomiast z ust. 28 ww. przepisu, 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,
- 2) lub budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, adaptację lub remont budynku albo jego części - przeznaczonych na cele rekreacyjne.

Zgodnie z art. 21 ust. 30 ustawy o PIT, 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.

W przepisie tym ustanowiono zatem zakaz dwukrotnego odliczania i korzystania z ulg w odniesieniu do tych samych wydatków.

Państwa zdaniem, jak wynika z powołanych wyżej przepisów prawa podatkowego, zwolnienie podatkowe uzależnione jest od wydatkowania przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych na enumeratywnie wskazane własne cele mieszkaniowe i dokonania tej czynności najpóźniej przed upływem trzech lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Natomiast w przypadku niewypełnienia warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 podatnik jest obowiązany do złożenia korekty zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, i do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 45 ust. 4 pkt 4, do dnia zapłaty podatku włącznie (art. 30e ust. 7 ustawy o PIT).

Ww. zwolnienia są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, co oznacza, że wszelkie odstępstwa od tej zasady, muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą.

W związku z tym, tylko wydatkowanie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia - w terminie i na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131, a szczegółowo opisane w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - pozwala na zastosowanie przedmiotowego zwolnienia.

W konsekwencji, Państwa zdaniem korzystanie ze zwolnienia od podatku, jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy spełnione są wszelkie przesłanki określone w przepisie stanowiącym podstawę prawną danej preferencji. W przypadku niewypełnienia warunków określonych w wyżej cytowanym art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT podatnik traci prawo do ulgi i jest zobowiązany do złożenia korekty zeznania oraz zapłaty podatku dochodowego.

Państwa zdaniem należy podkreślić, że z literalnego brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT wynika, że aby podatnik mógł skorzystać z powyższego zwolnienia, przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości bądź udziału w nieruchomości oraz praw do lokali wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, powinien zostać wydatkowany poczynając od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie na cele w nim określone, m. in. na nabycie lokalu mieszkalnego.

Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 ww. 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 podkreślić należy, że w ww. przepisie ustawodawca wskazał, że przychód z odpłatnego zbycia ma zostać wydatkowany na „własne cele mieszkaniowe”. Poprzedzenie

wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania ww. zwolnienia 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.

Państwa zdaniem istotne jest, aby wydatkowanie przychodu było ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika (podatników). Innymi słowy podatnik, który uzyskał przychód ze sprzedaży nieruchomości może przeznaczyć go na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych, uzyskując przy tym prawo do ww. zwolnienia, jednakże działanie takie ma służyć zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych tego podatnika.

W świetle takiego wyjaśnienia, Państwa zdaniem nie zaspokaja swoich własnych celów mieszkaniowych osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne nieruchomości w celach lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu, remontu celem późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem lub dla realizacji potrzeb mieszkaniowych innych osób np. dzieci. Same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu np. budynku mieszkalnego w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych nie są wystarczające do uzyskania zwolnienia podatkowego. Nie wystarczy zatem samo poczynienie wydatków mieszkaniowych, lecz konieczne jest, aby nastąpiło to jednocześnie w celu realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych.

Należy również zauważyć, że ustawodawca regulując omawiane zwolnienie nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do jednego z wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy celów, jednakże - przy spełnieniu pozostałych przesłanek - wydatkowanie przychodu musi być ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Innymi słowy, ustawodawca nie zastrzegł, że własne cele mieszkaniowe podatnika ograniczać się powinny do posiadania przez Państwa tylko jednej nieruchomości. Podatnik, który uzyskał przychód ze sprzedaży nieruchomości lub praw może przeznaczyć go na zakup nieruchomości lub prawa, pomimo że jest właścicielem innej nieruchomości, zachowując przy tym prawo do ww. zwolnienia, jednakże zakup ma służyć faktycznemu zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych tego podatnika. Osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejną nieruchomość w celach lokaty kapitału, czy poprzez poniesienie wydatku w celu uniknięcia podatku nie zaspokaja swoich własnych celów mieszkaniowych.

Państwa zdaniem, zgodnie z wyżej cytowanym art. 21 ust. 25 pkt 3 lit. c) ww. ustawy – za wydatki poniesione na „własne cele mieszkaniowe”, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się m.in. 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 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.

Państwa zdaniem, mając na uwadze powyższe regulacji ustawy o PIT należy uznać, że zamiana prawa współwłasności nieruchomości niezabudowanej (działek gruntu) na własność w działkach gruntu, położonych na terenach zabudowy mieszkaniowej jednorodzinnej, w części przychodu z odpłatnego zbycia udziału w nieruchomości podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych i dochodu z tego tytułu, uprawnia do zwolnienia uregulowanego w treści art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 pkt 3 lit. c) ustawy o PIT.

Tym samym, Państwa zdaniem, z uwagi na fakt że wartość Nabywanych Działek od Zbywcy, przewyższa wartość Zbywanych Działek, wartość Nabywanych Działek

pomniejszona o kwotę ustalonej przez strony zamiany Dopłaty będzie stanowił wydatek na Państwa własne cele mieszkaniowe, co doprowadzi, że podatek nie powinien wystąpić w przedmiotowej sytuacji po Państwa stronie.

W tym przypadku bowiem wydatki poniesione przez Państwa na własne cele mieszkaniowe będą równe przychodom z odpłatnego zbycia Zbywanych Nieruchomości zgodnie ze wzorem przedstawionym powyżej, tj.: Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru: dochód zwolniony = $D \times W/P$, gdzie: D - dochód z odpłatnego zbycia, W - wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, P - przychód z odpłatnego zbycia.

Jednocześnie, w związku z przedmiotową zamianą każdy z małżonków (Państwa) powinien złożyć osobne zeznanie PIT-39, w którym wykaże połowę przychodu uzyskanego ze sprzedaży oraz połowę kosztu nabycia Zbywanych Działek, gdyż w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości stanowiącej majątek wspólny małżonków nie jest możliwe skorzystanie ze wspólnego rozliczenia.

Powyższe Państwa stanowisko znajduje potwierdzenie m.in. w interpretacji z dnia 19 stycznia 2022 r., sygn., 0113-KD IPT2-2.4011.727.2021.2.KK, w której Dyrektor KIS uznał że: „W rozpatrywanej sprawie nie mamy jednak do czynienia z taką sytuacją, gdyż scaleniu i podziałowi uległy działki różnych właścicieli (Wnioskodawczynie oraz osób trzecich). W efekcie scalenia i podziału nieruchomości pomiędzy właścicielami, doszło między nimi do zamiany części działek, w wyniku której Wnioskodawczynie nabyła prawo do części nowych działek, których przed dokonaniem ww. czynności nie była właścicielką, bowiem właścicielkami były osoby trzecie. Własność części działek została pozamieniana między dotychczasowymi ich właścicielami. W świetle opisanego zdarzenia przyszłego oraz przywołanych powyżej przepisów prawa stwierdzić należy, że efektem scalenia i podziału działek była zamiana części nieruchomości między właścicielami. W rezultacie nastąpiło 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 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r., poz. 1740, z późn. zm.), umowa sprzedaży, zamiany, darowizny, przekazania nieruchomości lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły. Podkreślić należy, że użyty w cytowanym przepisie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych termin „nabycie” oznacza każde przeniesienie na nabywcę własności rzeczy. Przez pojęcie „nabycie” należy zatem rozumieć nie tylko zakup, ale również każdą inną czynność prawną, w wyniku której dochodzi do przeniesienia prawa własności. Tak więc, jednym ze sposobów nabycia nieruchomości jest nabycie własności nieruchomości na podstawie umowy zamiany. 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, co stanowi również odpłatne zbycie 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 obowiązku 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 należy stwierdzić, że rezultatem umowy zamiany nieruchomości jest nabycie na własność innej nieruchomości lub jej części. W związku z tym, zamiana nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, stanowi źródło przychodu podlegające opodatkowaniu, jeżeli zamiana ma miejsce przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie. Z wniosku wynika, że Wnioskodawczyni nabyła udział w nieruchomości na podstawie umowy darowizny w dniu 31 sierpnia 2019 r. Zatem planowane zbycie tego udziału na podstawie umowy zamiany zawartej przed upływem pięciu lat od dnia nabycia, stanowić będzie źródło przychodu podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, stosownie do treści art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podkreślić należy, że opodatkowaniu podlegać będzie zbycie tylko tej części nieruchomości, która była przedmiotem umowy zamiany, i która to część stała się własnością osób trzecich będących stronami tej umowy. 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 jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw. W przypadku odpłatnego zbycia w drodze zamiany nieruchomości lub praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) dochód ustala się u każdej ze stron umowy na zasadach, o których mowa w ust. 2 (art. 30e ust. 3 ustawy). Przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio (art. 19 ust. 1 ww. ustawy). Jak wynika z powołanego przepisu art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ww. ustawy, określenie przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych wymaga uwzględnienia dwóch elementów: - wartości tych rzeczy lub praw określonej przez strony umowy (tj. zbywcę i nabywcę) jako cena zbycia; - kosztów odpłatnego zbycia, tj. kosztów koniecznych dla przeprowadzenia czynności odpłatnego zbycia, kosztów bezpośrednio związanych z transakcją odpłatnego zbycia, niezbędnych dla dojścia tej transakcji do skutku (np. koszty sporządzenia aktu notarialnego, prowizje pośredników w sprzedaży nieruchomości, koszty ogłoszeń w prasie związanych z zamiarem sprzedaży nieruchomości, koszty wyceny nieruchomości przez rzeczoznawcę, wypis z ksiąg wieczystych, opłaty sądowe i opłata skarbową ponoszone w związku ze zbyciem). Przychodem z odpłatnego zbycia w drodze zamiany nieruchomości lub praw majątkowych, a także innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy, u każdej ze stron umowy przenoszącej własność jest wartość nieruchomości, rzeczy lub prawa nabywanego w drodze zamiany, pomniejszona o poniesione przez podatnika koszty zamiany. To nabywana rzecz jest „ceną”, jaką płaci nabywca za rzecz przekazywaną mu w drodze zamiany. Przepisy art. 19 ust. 1, 3 i 4 stosuje się tu odpowiednio (art. 19 ust. 2 ww. ustawy). Zasady ustalania kosztów uzyskania

omawianych przychodów zostały natomiast uregulowane w art. 22 ust. 6c-6f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z art. 22 ust. 6c ustawy, koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) -c), z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania. Zgodnie z art. 22 ust. 6d ww. ustawy, za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w której wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), nabytych w drodze spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w której wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c). Z treści wniosku wynika, że Wnioskodawczyni oraz pozostali współwłaściciele planują dokonać zniesienia współwłasności działek nabytych w drodze zamiany. Zgodnie z art. 195 Kodeksu cywilnego, współwłasność istnieje wówczas, gdy własność tej samej rzeczy przysługuje niepodzielnie kilku osobom. Istota współwłasności polega na tym, że współwłaścicielom przysługują części wspólnego prawa własności (tzw. udziały), którymi mogą swobodnie rozporządzać. Dopóki więc istnieje współwłasność można mówić tylko o istnieniu udziałów w tym prawie, o ich nabywaniu i zbywaniu, a nie o prawie do części rzeczy, o jej zbywaniu, bądź nabywaniu w częściach. Współwłaściciele mają swoje udziały w prawie, ale nie w rzeczy. Będąc przedmiotem współwłasności rzecz jest niepodzielna i każdemu ze współwłaścicieli przysługuje prawo do całej rzeczy w trakcie trwania współwłasności, a nie jedynie do jej części określonej wielkością jego udziału. Każdy ze współwłaścicieli ma jednakowe prawo do całej rzeczy, ograniczone jedynie takim samym prawem pozostałych współwłaścicieli, a mianowicie każdy jest uprawniony do współposiadania rzeczy wspólnej oraz do korzystania z niej w takim zakresie, jaki daje się pogodzić ze współposiadaniem i korzystaniem z rzeczy przez pozostałych współwłaścicieli (art. 206 Kodeksu cywilnego). W momencie nabycia udziału w prawie własności, każdy ze współwłaścicieli staje się współwłaścicielem całej nieruchomości będącej przedmiotem współwłasności. Jednym ze sposobów zniesienia współwłasności jest fizyczny podział rzeczy wspólnej między współwłaścicielami. W rezultacie, w wyniku zniesienia współwłasności dochodzi do nowego ukształtowania prawa własności poprzez odebranie temu prawu cechy wspólności. Następuje to w drodze przyznania każdemu ze współwłaścicieli wyodrębnionej (podzielonej) rzeczy wspólnej. Wartość przyznanych rzeczy powinna odpowiadać wielkości (wartości) udziału we współwłasności. Zniesienie współwłasności nie stanowi nabycia rzeczy, jeżeli mieści się w ramach udziału jaki przypadał byłym współwłaścicielom w rzeczy wspólnej i odbyło się bez spłat i dopłat. Za datę nabycia nieruchomości lub prawa - w przypadku ich sprzedaży, które przypadły danej osobie w wyniku zniesienia współwłasności, należy zatem przyjąć datę ich pierwotnego nabycia, jeżeli wartość otrzymanej przez daną osobę nieruchomości lub prawa w wyniku zniesienia współwłasności mieści się w udziale, jaki przysługuje tej osobie w majątku objętym współwłasnością oraz zniesienie współwłasności zostało dokonane bez spłat i dopłat. Gdy w wyniku zniesienia współwłasności udział danej osoby ulega powiększeniu, mamy do czynienia z nabyciem, gdyż zwiększa się stan jej majątku

osobistego. Ponadto, należy wyjaśnić, że o tym, czy w wyniku zniesienia współwłasności doszło do nowego nabycia ponad wcześniej posiadany udział, decyduje porównanie wartości tych nieruchomości, a nie ich powierzchni. Może się zdarzyć, że większą wartość będzie miała nieruchomość o mniejszej powierzchni. Tak więc, co do zasady, zniesienie współwłasności jest formą nowego nabycia tylko wówczas, gdy w wyniku tego zniesienia współwłasności podatnik otrzymuje nieruchomość, której wartość po dokonanych podziale przekracza wartość udziału jaki pierwotnie podatnikowi przysługiwał. Wnioskodawczyni wskazała, że planowane zniesienie współwłasności nieruchomości nastąpi bez obowiązku dopłat i spłat. Wnioskodawczyni w wyniku umownego nieodpłatnego zniesienia współwłasności nabędzie nieruchomość, których wartość nie będzie przekraczała wartości udziału we współwłasności, który przysługiwał Wnioskodawczyni przed jej zniesieniem. Zatem, na skutek planowego zniesienia współwłasności nieruchomości Wnioskodawczyni nie uzyska przysporzenia majątkowego, poprzez nabycie nieruchomości o wartości rynkowej przekraczającej wartość udziałów we współwłasności nieruchomości, przysługujących Wnioskodawczyni przed zniesieniem współwłasności. Biorąc pod uwagę opisane we wniosku zdarzenie przyszłe oraz powołane przepisy stwierdzić należy, że planowane odpłatne zbycie w drodze zamiany udziałów w nieruchomości, dokonane przed upływem pięciu lat od ich nabycia w drodze darowizny (tj. w dniu 31 sierpnia 2019 r.), stanowić będzie źródło przychodu podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, stosownie do treści art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednocześnie, opodatkowaniu podlegać będzie planowane zbycie tylko tej części nieruchomości, która była przedmiotem umowy zamiany i stała się własnością osób trzecich będących stronami tej umowy. Przychodem z odpłatnego zbycia w drodze zamiany nieruchomości będzie dla Wnioskodawczyni wartość udziału w nieruchomości nabywanego w drodze umowy zamiany, pomniejszona o poniesione przez nią koszty zamiany. W przedstawionym we wniosku zdarzeniu przyszłym Wnioskodawczyni w wyniku połączenia, podziału i zamiany, nabywa udział w nowo powstałych działkach, które leżą w 55% w granicach pierwotnej działki Wnioskodawczyni o nr x5/1, natomiast w 45 % jest ona zbywana na rzecz sąsiadów Wnioskodawczyni. Zatem, w wyniku zamiany dokonanej na podstawie art. 98b ustawy o gospodarce nieruchomościami, Wnioskodawczyni zbywa udział odpowiadający w 45% powierzchni działki nr x5/1. W związku z powyższym, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegał będzie przychód z odpłatnego zbycia udziału w nieruchomości w drodze zamiany, odpowiadający 45% wartości pierwotnej działki o nr x5 /1, którą Wnioskodawczyni zbyła na rzecz sąsiadów w wyniku połączenia (scalenia), podziału oraz zamiany. Oznacza to, że źródło przychodu stanowi taka część przychodu z dokonanej zamiany, która odpowiada 45% wartości nieruchomości stanowiącej działkę o nr x5/1. W myśl art. 30e ust. 4 ww. ustawy, po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, wykazać: 1) dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) i obliczyć należny podatek dochodowy od dochodu, do którego nie ma zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 131, lub 2) dochody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131. Dochód z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) może jednak na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - podlegać zwolnieniu z opodatkowania. Stosownie do treści tego przepisu, wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli 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 obejmować będzie taką część

dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, 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 w całości korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego. Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru: $\text{dochód zwolniony} = D \times W/P$, gdzie: D - dochód z odpłatnego zbycia, W - wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, P - przychód z odpłatnego zbycia. Stosownie do art. 21 ust. 25 ww. ustawy, za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na: (...) 3) wartość otrzymanego w ramach odpłatnego zbycia w drodze zamiany znajdującego się w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej: (...) 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. Zgodnie z art. 25a ww. 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. Zgodnie natomiast z ust. 28 ww. przepisu, 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. (...) Jak wynika z powołanych wyżej przepisów prawa podatkowego, zwolnienie podatkowe uzależnione jest od wydatkowania przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych na enumeratywnie wskazane własne cele mieszkaniowe i dokonania tej czynności najpóźniej przed upływem trzech lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie. Natomiast w przypadku niewypełnienia warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 podatnik jest obowiązany do złożenia korekty zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, i do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 45 ust. 4 pkt 4, do dnia zapłaty podatku włącznie (art. 30e ust. 7 ww. ustawy). Ww. zwolnienia są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, co oznacza, że wszelkie odstępstwa od tej zasady, muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. W związku z tym, tylko wydatkowanie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia - w terminie i na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131, a szczegółowo opisane w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - pozwala na zastosowanie przedmiotowego zwolnienia. Zatem, korzystanie ze zwolnienia od podatku, jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy spełnione są wszelkie przesłanki określone w przepisie stanowiącym podstawę prawną danej preferencji. W przypadku niewypełnienia warunków określonych w wyżej cytowanym art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik traci prawo do ulgi i jest zobowiązany do złożenia korekty zeznania oraz zapłaty podatku dochodowego. Z literalnego brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że aby podatnik mógł skorzystać z powyższego zwolnienia, przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości bądź udziału w nieruchomości oraz praw do lokali wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, musi zostać wydatkowany poczynawszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie na cele w nim określone, m. in. na nabycie lokalu mieszkalnego. Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 ww. 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 podkreślić należy, że w ww. przepisie ustawodawca wskazał, że przychód z odpłatnego zbycia ma zostać wydatkowany na „własne cele mieszkaniowe”. Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania ww. zwolnienia 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. Z punktu widzenia ustawodawcy istotne jest bowiem aby wydatkowanie przychodu było ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Innymi słowy podatnik, który uzyskał przychód ze sprzedaży nieruchomości może przeznaczyć go na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych, uzyskując przy tym prawo do ww. zwolnienia, jednakże działanie takie ma służyć zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych tego podatnika. W świetle takiego wyjaśnienia nie zaspokaja swoich własnych celów mieszkaniowych osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne nieruchomości w celach lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu, remontu celem późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem lub dla realizacji potrzeb mieszkaniowych innych osób np. dzieci. Same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu np. budynku mieszkalnego w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych nie są wystarczające do uzyskania zwolnienia podatkowego. Nie wystarczy zatem samo poczynienie wydatków mieszkaniowych, lecz konieczne jest, aby nastąpiło to jednocześnie w celu realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych. Należy również zauważyć, że ustawodawca regulując omawiane zwolnienie nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do jednego z wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy celów, jednakże - przy spełnieniu pozostałych przesłanek - wydatkowanie przychodu musi być ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Innymi słowy, ustawodawca nie zastrzegł, że własne cele mieszkaniowe podatnika ograniczać się muszą do posiadania przez Wnioskodawczynię tylko jednej nieruchomości. Podatnik, który uzyskał przychód ze sprzedaży nieruchomości lub praw może przeznaczyć go na zakup nieruchomości lub prawa, pomimo że jest właścicielem innej nieruchomości, zachowując przy tym prawo do ww. zwolnienia, jednakże zakup ma służyć faktycznemu zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych tego podatnika. Osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejną nieruchomość w celach lokaty kapitału, czy poprzez poniesienie wydatku w celu uniknięcia podatku nie zaspokaja swoich własnych celów mieszkaniowych. Zgodnie z wyżej cytowanym art. 21 ust. 25 pkt 3 lit. c) ww. ustawy - za wydatki poniesione na „własne cele mieszkaniowe”, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się m.in. 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 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. Odnosząc zatem przywołane wyżej przepisy na grunt niniejszej sprawy, stwierdzić należy, że zamiana prawa współwłasności nieruchomości niezabudowanej (działek gruntu) na udziały w działkach gruntu wraz z drogami dojazdowymi, położonych na terenach zabudowy mieszkaniowej jednorodzinnej, w części przychodu z odpłatnego zbycia udziału w nieruchomości podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych i dochodu z tego tytułu, uprawnia do zwolnienia uregulowanego w treści art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 pkt 3 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawczyni uznano za prawidłowe”.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku wspólnym jest prawidłowe.

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.

Źródła przychodów

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych rozróżnia źródła przychodów oraz sposób opodatkowania dochodów z poszczególnych źródeł. Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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,
- 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 5 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.

Powyższy przepis formułuje zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz wymienionych praw majątkowych przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie (dalej nazywany: 5-letnim okresem) wiąże się z koniecznością zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych.

Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw majątkowych następuje po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym miało miejsce nabycie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem, przychód uzyskany z takiego odpłatnego nie podlega opodatkowaniu.

Z informacji przedstawionych przez Państwa wynika, że:

1. w 2022 r. nabyli Państwo niezabudowaną nieruchomość objętą miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego;
2. z uwagi na fakt, że Państwa działka i działka sąsiadująca ukształtowane są w sposób uniemożliwiający ich racjonalne zagospodarowanie – zawarli Państwo z właścicielem sąsiadującej nieruchomości umowę przedwstępną dotyczącą planowanego podziału i zamiany działek zgodnie z ustawą o gospodarce nieruchomościami;

Powzięli Państwo wątpliwość, czy zawarcie umowy zamiany będzie traktowane jako odpłatne zbycie nieruchomości oraz czy udziały nabyte w nowopowstałych działkach będą Państwo mogli potraktować jako wydatki na własne cele mieszkaniowe.

Zamiana nieruchomości

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

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.

Stosownie do art. 98b ust. 2 tej ustawy:

W sprawach, o których mowa w ust. 1, stosuje się odpowiednio art. 93, art. 94, art. 96, art. 97 ust. 1-2, art. 98, art. 98a oraz art. 99.

W myśl art. 98b ust. 3 ww. ustawy:

Podziału nieruchomości, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się pod warunkiem, że właściciele albo użytkownicy wieczystości 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.

Przepis art. 98b ustawy o gospodarce nieruchomościami daje zatem właścicielom albo użytkownikom wieczystym nieruchomości ukształtowanych w sposób uniemożliwiający ich racjonalne zagospodarowanie możliwość łączenia sąsiadujących ze sobą nieruchomości i ich ponownego podziału na nowe działki gruntu, jeżeli przysługują im jednorodne prawa do tych nieruchomości.

Zgodnie z przytoczonymi przepisami, w tym celu muszą oni złożyć zgodny wniosek o ich połączenie i ponowny podział na działki gruntu, a także dołączyć do niego notarialne zobowiązanie do dokonania zamiany. Warunkiem podziału, jaki należy spełnić - jest bowiem zobowiązanie się właścicieli (użytkowników wieczystych) do wzajemnego przeniesienia w drodze zamiany praw do części nieruchomości, które weszły w skład nowych działek gruntu. Zatem podziału nieruchomości dokonuje się pod warunkiem, że właściciele albo użytkownicy wieczystości dokonają w drodze zamiany wzajemnego przeniesienia praw do części ich nieruchomości, które weszły w skład nowo wydzielonych działek gruntu.

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, wówczas nie mamy do czynienia z żadnym nabyciem, bo chodzi o działki, których ta osoba jest już właścicielem.

W rozpatrywanej sprawie nie mamy jednak do czynienia z taką sytuacją, gdyż scaleniu i podziałowi uległy działki różnych właścicieli, tj. Państwa i Państwa sąsiadki.

W efekcie scalenia i podziału nieruchomości pomiędzy właścicielami, doszło więc do zamiany części działek, w wyniku której nabyli Państwo prawo do części nowych działek, których przed dokonaniem ww. czynności nie byli Państwo właścicielami.

W rezultacie nastąpiło 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.

Skutki podatkowe zamiany nieruchomości

Zamiana jest zatem formą odpłatnego zbycia, a zatem i nabycia nieruchomości lub udziału w nieruchomości.

Moment przeniesienia prawa własności w prawie podatkowym określany jest zgodnie z normami prawa cywilnego.

Zgodnie z art. 155 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 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 oznaczonej przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły.

Podkreślić należy, że użyty w cytowanym wcześniej przepisie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych termin „nabycie” oznacza każde przeniesienie na nabywcę własności rzeczy. Przez pojęcie „nabycie” należy zatem rozumieć nie tylko zakup, ale również każdą inną czynność prawną, w wyniku której dochodzi do przeniesienia prawa własności. Tak więc, jednym ze sposobów nabycia nieruchomości jest nabycie własności nieruchomości na podstawie umowy zamiany. 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 obowiązku 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 należy stwierdzić, że rezultatem umowy zamiany nieruchomości jest nabycie na własność innej nieruchomości lub jej części. W związku z tym, zamiana nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, stanowi źródło przychodu podlegające opodatkowaniu, jeżeli zamiana ma miejsce przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Z wniosku wynika, że nieruchomość będąca przedmiotem podziału i zamiany została przez Państwa nabyta w 2022 r.

Zatem planowane zbycie udziałów powstałych na skutek podziału i ponownego scalenia nieruchomości, dokonanego na podstawie umowy zamiany zawartej przed upływem pięciu lat od dnia nabycia, stanowić będzie źródło przychodu podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, stosownie do treści art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W tej części Państwa stanowisko należało więc uznać za **prawidłowe**.

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.

Zgodnie z art. 30e ust. 3 tej ustawy:

W przypadku odpłatnego zbycia w drodze zamiany nieruchomości lub praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c dochód ustala się u każdej ze stron umowy na zasadach, o których mowa w ust. 2.

Przepis art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi natomiast, że:

Przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

Jak wynika z powołanego przepisu art. 19 ust. 1, określenie przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych wymaga uwzględnienia dwóch elementów:

- wartości tych rzeczy lub praw określonej przez strony umowy (tj. zbywcę i nabywcę) jako cena zbycia;
- kosztów odpłatnego zbycia, tj. kosztów koniecznych dla przeprowadzenia czynności odpłatnego zbycia, kosztów bezpośrednio związanych z transakcją odpłatnego zbycia, niezbędnych dla dojścia tej transakcji do skutku (np. koszty sporządzenia aktu notarialnego, prowizje pośredników w sprzedaży nieruchomości, koszty ogłoszeń w prasie związanych z zamiarem sprzedaży nieruchomości, koszty wyceny nieruchomości przez rzeczoznawcę, wypis z ksiąg wieczystych, opłaty sądowe i opłata skarbową ponoszone w związku ze zbyciem).

Przychodem z odpłatnego zbycia w drodze zamiany nieruchomości lub praw majątkowych, a także innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy, u każdej ze stron umowy przenoszącej własność jest wartość nieruchomości, rzeczy lub prawa nabywanego w drodze zamiany, pomniejszona o poniesione przez podatnika koszty zamiany. To nabywana rzecz jest „ceną”, jaką płaci nabywca za rzecz przekazywaną mu w drodze zamiany.

Zgodnie z art. 19 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Przychodem z odpłatnego zbycia w drodze zamiany nieruchomości lub praw majątkowych, a także innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, u każdej ze stron umowy przenoszącej własność jest wartość nieruchomości, rzeczy lub prawa zbywanego w drodze zamiany. Przepisy ust. 1, 3 i 4 stosuje się odpowiednio.

Zasady ustalania kosztów uzyskania omawianych przychodów zostały natomiast uregulowane w art. 22 ust. 6c-6f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 22 ust. 6c tej ustawy:

Koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

Z treści wniosku wynika, że Państwo wraz z właścicielem sąsiedniej działki planujecie dokonać w drodze zamiany wzajemnego przeniesienia własności części działek powstałych po ponownym podziale.

Zgodnie z art. 195 Kodeksu cywilnego:

Własność tej samej rzeczy może przysługiwać niepodzielnie kilku osobom (współwłasność).

Istota współwłasności polega na tym, że współwłaścicielom przysługują części wspólnego prawa własności (tzw. udziały), którymi mogą swobodnie rozporządzać. Dopóki więc istnieje współwłasność można mówić tylko o istnieniu udziałów w tym prawie, o ich nabywaniu i zbywaniu, a nie o prawie do części rzeczy, o jej zbywaniu, bądź nabywaniu w częściach. Współwłaściciele mają swoje udziały w prawie, ale nie w rzeczy. Będąca przedmiotem współwłasności rzecz jest niepodzielna i każdemu ze współwłaścicieli przysługuje prawo do całej rzeczy w trakcie trwania współwłasności, a nie jedynie do jej części określonej wielkością jego udziału.

Art. 206 Kodeksu cywilnego stanowi, że:

Każdy ze współwłaścicieli jest uprawniony do współposiadania rzeczy wspólnej oraz do korzystania z niej w takim zakresie, jaki daje się pogodzić ze współposiadaniem i korzystaniem z rzeczy przez pozostałych współwłaścicieli.

W momencie nabycia udziału w prawie własności, każdy ze współwłaścicieli staje się współwłaścicielem całej nieruchomości będącej przedmiotem współwłasności.

Jednym ze sposobów zniesienia współwłasności jest fizyczny podział rzeczy wspólnej między współwłaścicielami. W rezultacie, w wyniku zniesienia współwłasności dochodzi do nowego ukształtowania prawa własności poprzez odebranie temu prawu cechy wspólności. Następuje to w drodze przyznania każdemu ze współwłaścicieli wyodrębnionej (podzielonej) rzeczy wspólnej. Wartość przyznanych rzeczy powinna odpowiadać wielkości (wartości) udziału we współwłasności.

Zniesienie współwłasności nie stanowi nabycia rzeczy, jeżeli mieści się w ramach udziału jaki przypadał byłym współwłaścicielom w rzeczy wspólnej i odbyło się bez spłat i dopłat. Za datę nabycia nieruchomości lub prawa – w przypadku ich sprzedaży, które przypadły danej osobie w wyniku zniesienia współwłasności, należy zatem przyjąć datę ich pierwotnego nabycia, jeżeli wartość otrzymanej przez daną osobę nieruchomości lub prawa w wyniku zniesienia współwłasności mieści się w udziale, jaki przysługuje tej osobie w majątku objętym współwłasnością oraz zniesienie współwłasności zostało dokonane bez spłat i dopłat. Gdy w wyniku zniesienia współwłasności udział danej osoby ulega powiększeniu, mamy do czynienia z nabyciem, gdyż zwiększa się stan jej majątku osobistego.

Tak więc, co do zasady, zniesienie współwłasności jest formą nowego nabycia tylko wówczas, gdy w wyniku tego zniesienia współwłasności podatnik otrzymuje nieruchomość, której wartość po dokonanym podziale przekracza wartość udziału jaki pierwotnie podatnikowi przysługiwał.

Należy podkreślić, że zasadnicza różnica między umową sprzedaży a umową zamiany polega jedynie na tym, że w umowie zamiany nie występuje świadczenie pieniężne, a formę zapłaty stanowi inna rzecz. Zamiana więc, podobnie jak umowa sprzedaży stanowi formę odpłatnego zbycia. Jednakże nie ma przy tym znaczenia czy zamieniane nieruchomości mają taką samą wartość lub powierzchnie, a także czy w sprawie wystąpiły spłaty i dopłaty. Zamiana bowiem niezależnie od tego czy przedmiotem zamiany są nieruchomości mające taką samą wartość, czy nie, stanowi formę odpłatnego zbycia, przez co wywołuje określone skutki podatkowe. W następstwie umowy zamiany mają miejsce dwie czynności. Z jednej strony dochodzi u każdej ze stron do odpłatnego zbycia nieruchomości, a z drugiej natomiast każda ze stron nabywa nową nieruchomość (udział w nieruchomości).

Wskazali Państwo, że na skutek zamiany nabędą Państwo działki o wartości wyższej niż działki przez Państwa zbywane. Natomiast jak już wyżej wskazano, w przypadku umowy zamiany nie ma to znaczenia dla skutków podatkowych.

Z opisu sprawy wynika również, że w wyniku zamiany zbędą Państwo udział odpowiadający części powierzchni nieruchomości, która pierwotnie przed podziałem należała wyłącznie do Państwa.

Zatem w Państwa przypadku opodatkowaniu podlegać będzie zbycie tylko tej części nieruchomości, która była przedmiotem umowy zamiany i która to część stała się własnością osób trzecich będących stronami tej umowy. Innymi słowy, Państwa przychodem do opodatkowania będzie wartość działek faktycznie zbywanych.

W tej części Państwa stanowisko również należało uznać za **prawidłowe**.

W myśl 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.

Możliwość skorzystania ze zwolnienia

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.

W myśl 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 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.

Cytowany powyżej przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym wiąże skutki prawne w postaci zwolnienia od opodatkowania z faktem przeznaczenia - w

warunkach określonych w ustawie – uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych dochodu wyłącznie na własne cele mieszkaniowe wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ww. ustawy.

Stosownie do art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Z art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika natomiast, 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 własny 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.

Zawarte w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyliczenie wydatków mieszkaniowych ma charakter wyczerpujący. Tylko realizacja w wymaganym terminie celów w nim wymienionych pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości.

Stosownie do 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.

W przepisie tym ustanowiono zakaz dwukrotnego odliczania i korzystania z ulg w odniesieniu do tych samych wydatków.

Omawiana regulacja art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy wprowadza również termin, w jakim należy dokonać wydatkowania przychodu ze zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, aby uprawniało ono do skorzystania z omawianej ulgi podatkowej.

Warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest, aby przychód ten został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych limituje wartość dochodu, jaki podlega zwolnieniu do wysokości, która odpowiada iloczynowi:

- dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz
- udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z tego odpłatnego zbycia.

Podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia określonego w przywołanym wcześniej przepisie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – jest przeznaczenie przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych na własne cele mieszkaniowe wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ww. ustawy 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 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.

W przepisie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 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.

Samo poniesienie wydatku nie świadczy jeszcze o tym, że została spełniona przesłanka uprawniająca do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania.

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”.

Sądy administracyjne podkreślają, że zwolnienie z opodatkowania dochodów opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter

mieszany, podmiotowo-przedmiotowy, co oznacza, że wydatkowanie środków na określony przedmiot musi być połączone z funkcją, jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – czyli z zaspokojeniem jego niezaspokojonych celów mieszkaniowych.

Intencją ustawodawcy tworzącego zwolnienie przedmiotowe w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zachęcanie podatników do nabywania w miejsce zbywanych nieruchomości czy praw majątkowych, innych nieruchomości lub praw przeznaczonych do zaspokajania ich indywidualnych potrzeb mieszkaniowych, a nie realizacja jakichkolwiek i czyichkolwiek celów mieszkaniowych. Potwierdza to poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”. Zwolnienie dotyczy zatem realizowania przez podatnika swoich celów mieszkaniowych, czyli własnych potrzeb mieszkaniowych.

Zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 3 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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 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.

Powyższe oznacza, że status prawny gruntu jako przeznaczonego pod zabudowę budynkiem mieszkalnym winien istnieć już w momencie jego nabycia (moment zawarcia umowy zamiany). Jeżeli na moment zamiany ów warunek został spełniony, to wartość gruntu otrzymanego w drodze zamiany określona w akcie notarialnym zamiany stanowi wydatek na cel mieszkaniowy.

Wskazali Państwo, że w wyniku zamiany uzyskają Państwo działki i udziały w działkach przeznaczonych częściowo pod zabudowę mieszkaniową, zatem warunek wynikający z cytowanego powyżej artykułu zostanie spełniony.

Jak już wcześniej wskazano, przychód jaki uzyskali Państwo z dokonanej zamiany nieruchomości, odpowiadający zbyciu tej części, która była przedmiotem zamiany i stała się własnością Zbywcy podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym.

Dochód podlegający opodatkowaniu stanowi różnicę pomiędzy przychodem uzyskanym ze zbycia a udokumentowanymi kosztami uzyskania przychodu poniesionymi na nabycie nieruchomości, do których można zaliczyć kwotę dopłaty zapłaconą przez Państwa na rzecz Zbywcy.

Zatem wartość nabytych w wyniku zamiany własności w nowo powstałych nabywanych działkach pomniejszonych o wartość dopłaty mogą Państwo rozliczyć jako wydatek na własne cele mieszkaniowe na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wobec powyższego, w tej części Państwa stanowisko również należało uznać za **prawidłowe**.

Należy również wskazać, że zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu od osiągniętych przez nich dochodów.

Zgodnie natomiast z art. 6 ust. 2 ww. ustawy:

Małżonkowie podlegający obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1, pozostający w związku małżeńskim i we wspólności majątkowej:

1) przez cały rok podatkowy albo

2) od dnia zawarcia związku małżeńskiego do ostatniego dnia roku podatkowego - w przypadku gdy związek małżeński został zawarty w trakcie roku podatkowego

- mogą być, z zastrzeżeniem ust. 8, na wspólny wniosek wyrażony w zeznaniu podatkowym, opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów określonych zgodnie z art. 9 ust. 1 i 1a, po uprzednim odliczeniu, odrębnie przez każdego z małżonków, kwot pomniejszających dochód; w tym przypadku podatek określa się na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków.

W przypadku dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości i praw majątkowych wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie znajduje zastosowania cytowany powyżej art. 6 ust. 2, ponieważ dochody z tego tytułu zostały wyłączone z możliwości łącznego opodatkowania.

Oznacza to, że podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tego tytułu jest odrębnie każdy z małżonków, a nie małżonkowie łącznie. Obowiązek podatkowy obciąża zatem każdego z małżonków z osobna. Skoro każdy z małżonków jest odrębnie podatnikiem podatku dochodowego od przychodów uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to każdy z nich zobowiązany jest do rozliczenia połowy przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości stanowiącej majątek wspólny małżeński i wyliczenia należnego podatku dochodowego.

Wobec powyższego, z tytułu przedmiotowej zamiany, każde z Państwa powinno rozliczyć się osobno i wykazać 1/2 uzyskanego przychodu oraz poniesionych kosztów.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

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

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Państwa w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją aktualność.

Odnosząc się do powołanej przez Państwa interpretacji indywidualnej stwierdzam, że została ona wydana w indywidualnej sprawie i nie jest wiążąca dla organu wydającego tą interpretację.

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: Państwa sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosują się Państwo do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

1) z zastosowaniem art. 119a;

- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
 - 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.
- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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

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

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