

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 581426

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2024-03-22T13:57:33.385

Tytuł (teza): Skutki podatkowe zamiany części działek.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2024-03-15T08:23:43.723

Sygnatura: 0112-KDIL2-1.4011.32.2024.2.AK

Słowa kluczowe: • budowa-działka pod budowę
• cel-cele mieszkaniowe
• nieruchomości
• zamiana
• zbycie-odpłatne zbycie

Przepis: • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-
Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8
• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-
Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-
Rozdział 4-art. 22-ust. 6d
• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-
Rozdział 6-art. 30e

Zagadnienie: • Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-
Zwolnienia przedmiotowe.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna
– stanowisko nieprawidłowe

Szanowna Pani,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

9 stycznia 2024 r. wpłynął Pani wniosek z 9 stycznia 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych. Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 12 marca 2024 r. (wpływ 12 marca 2024 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

W roku bieżącym planuje Pani wymianę części działki nr 9 w (...), z właścicielem działki nr 1 znajdującej się w tej samej miejscowości. Wymianie będą podlegać części działek o tej samej powierzchni oraz klasie ziemi. Działki te w planie zagospodarowania przestrzennego widnieją jako mieszkalno-usługowe. Forma wymiany to: działka za działkę, bez żadnych dopłat. Właścicielem działki nr 9 stała się Pani w skutek darowizny w 2022 r. Powodem wymiany jest chęć budowy domu jednorodzinnego na działce nr 9, po dokonanej zamianie. Z posiadanej obecnie działki nr 9 nie uzyskuje Pani żadnych korzyści majątkowych ani materialnych.

W uzupełnieniu wniosku wskazała Pani, że grunty stanowiące część działki nr 9 są sklasyfikowane jak grunty orne kl. IVb. Wielkość obszaru jaką zajmuje działka nr 9 to (...) ha, natomiast część działki nr 9 podlegająca zamianie zajmuje obszar (...) ha.

Wartość otrzymanej w drodze zamiany część działki nr 1, będzie odpowiadała równowartości części działki nr 9.

Planuje Pani wybudować dom na części działki nr 9 oraz 1. W wybudowanym domu jednorodzinnym będzie realizowała Pani tylko i wyłącznie własne cele mieszkaniowe.

W planie zagospodarowania przestrzennego działka nr 1 widnieje jako teren zabudowy mieszkalno-usługowej.

Nie jest Pani posiadaczem gospodarstwa rolnego.

W związku z zamianą działka nie utraci charakteru rolnego, nabywca nie jest rolnikiem, nie posiada gospodarstwa rolnego, będzie używał go jako ogródka.

Odpłatne zbycie w drodze zamiany części działki nr 9 nie będzie dokonane w ramach prowadzenia działalności gospodarczej.

Pytanie

Czy zamiana działki będzie podlegać opodatkowaniu?

Pani stanowisko w sprawie

Uważa Pani, że zamiana nie podlega opodatkowaniu od osób fizycznych.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Podstawową zasadą obowiązującą w przepisach ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, ze zm.) jest zasada powszechności opodatkowania, która wyrażona została w art. 9 ust. 1 tej ustawy.

Zgodnie z jego treścią:

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

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

Źródłem przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- d) innych rzeczy,

– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c- przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Zauważyć należy, że użyte w cytowanym przepisie art. 10 ust. 1 pkt 8 cytowanej ustawy pojęcie „odpłatne zbycie” oznacza przeniesienie prawa własności lub innych praw rzeczowych w zamian za korzyść majątkową. Aby dana czynność miała charakter odpłatnej, nie musi jej jednak towarzyszyć świadczenie pieniężne i przepływ gotówkowy.

Forma bezpośredniej wymiany towarów, jaką jest uregulowana w art. 603 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.) umowa zamiany również stanowi ich odpłatne zbycie.

W myśl 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.

Ekwiwalentem w tym wypadku jest inna rzecz, a nie wartości pieniężne. Innym argumentem przemawiającym za tym, iż umowa zamiany stanowi odpłatną czynność prawną, jest art. 604 Kodeksu cywilnego, który stanowi, że:

Do zamiany stosuje się odpowiednio przepisy o sprzedaży.

Powyższy fakt ukazuje liczne podobieństwa między wskazanymi umowami, ograniczając różnicę między nimi jedynie do formy zapłaty, którą w przypadku umowy sprzedaży stanowi wartość pieniężna, a w przypadku umowy zamiany – inna rzecz.

W następstwie umowy zamiany mają miejsce dwie czynności. Z jednej strony dochodzi u każdej ze stron do odpłatnego zbycia rzeczy (np. nieruchomości) z drugiej natomiast każda ze stron nabywa nową rzecz (np. nieruchomość). Należy przy tym zauważyć, iż opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlega jedynie odpłatne zbycie, zaś nabycie jest w tym przypadku podatkowo obojętne.

Wobec powyższego, zamiana nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, a także określonych praw rzeczowych stanowi źródło przychodu podlegającego opodatkowaniu, jeżeli ma miejsce przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie. Jeżeli natomiast zamiana nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości i określonych praw rzeczowych następuje po upływie tego okresu, przychód z ich zamiany nie podlega w ogóle opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Z wniosku wynika, że zamierza Pani zawrzeć umowę zamiany części działki. Z Pani strony dojdzie do zbycia części działki nr 9 – przed upływem 5 lat od daty jej nabycia w 2022 r. w

drodze darowizny – w zamian za część działki nr 1. Wartość otrzymanej w drodze zamiany część działki nr 1, będzie odpowiadała równowartości części działki nr 9. Planuje Pani wybudować dom na części działki nr 9 oraz 1. W wybudowanym domu jednorodzinnym będzie realizowała Pani tylko i wyłącznie własne cele mieszkaniowe. Zamiana ta nie będzie dokonana w ramach działalności gospodarczej.

Z uwagi na fakt, że zamiana (stanowiąca formę odpłatnego zbycia nieruchomości) została dokonana przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie działki nr 9 w 2022 r. w drodze darowizny, zatem zamiana ta będzie stanowiła dla Pani źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy.

Stosownie do 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.

Według art. 30e ust. 2 omawianej 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.

Na mocy art. 30e ust. 3 wskazanej 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.

Z art. 19 ust. 1 cytowanej ustawy wynika, 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.

W świetle art. 19 ust. 2 przytoczonej ustawy:

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.

Na gruncie art. 19 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Art. 19 ust. 4 przywołanej ustawy stanowi, że:

Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie odpłatnego zbycia znacznie odbiega od wartości rynkowej nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych. Jeżeli wartość ustalona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi zbywający.

Z art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:
Za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c.

Zgodnie z art. 22 ust. 6e wskazanej ustawy:

Wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Stosownie do 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.

Zgodnie z art. 45 ust. 1 ww. ustawy:

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

Stosownie do art. 45 ust. 1a pkt 3 ww. ustawy:

W terminie określonym w ust. 1 podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu odrębne zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e.

Stosownie do art. 30e ust. 5 ww. ustawy:

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

Dochód 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 nieruchomości lub prawa,

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

P - przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

Stosownie do art. 21 ust. 25 pkt 3 ww. ustawy:

Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wartość otrzymanego w ramach odpłatnego zbycia w drodze zamiany znajdującego się w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej:

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

Należy podkreślić, że zwolnienia podatkowe oraz ulgi są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, dlatego do interpretacji przepisów ustanawiających zwolnienia podatkowe, jak również ulgi, należy stosować wykładnię ścisłą, która nie wychodzi poza literalne brzmienie przepisów. Stąd też, korzystanie z przedmiotowego zwolnienia przysługuje podatnikowi tylko i wyłącznie w sytuacji spełnienia wszystkich przesłanek wskazanych w przepisie prawa.

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

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 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 własne cele mieszkaniowe określone w ust. 25 ww. ustawy, np. na nabycie budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego, nabycie gruntu, udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem.

Stosownie do 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 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 przeznaczonego pod budowę budynku mieszkalnego.

O charakterze nabytego gruntu nie rozstrzyga jedynie zamiar podatnika wybudowania na nim budynku mieszkalnego, ale charakter gruntu musi być oceniony w kontekście rzeczywistej i realnej możliwości jego zabudowy.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera wyjaśnienia, co stanowi podstawę do określenia przeznaczenia gruntu. W związku z tym konieczne jest odniesienie się, w tym zakresie, do przepisów zawartych w ustawie z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 977 ze zm.).

Zgodnie z art. 4 ust. 1 ww. ustawy:

Ustalenie przeznaczenia terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego.

Stosownie do art. 4 ust. 2 ww. ustawy:

W przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w drodze decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, przy czym:

- 1) lokalizację inwestycji celu publicznego ustala się w drodze decyzji o lokalizacji inwestycji celu publicznego;
- 2) sposób zagospodarowania terenu i warunki zabudowy dla innych inwestycji ustala się w drodze decyzji o warunkach zabudowy.

W myśl art. 6 ust. 1-2 ww. ustawy:

1. Ustalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego kształtują, wraz z innymi przepisami, sposób wykonywania prawa własności nieruchomości.
2. Każdy ma prawo, w granicach określonych ustawą, do:
 - 1) zagospodarowania terenu, do którego ma tytuł prawny, zgodnie z warunkami ustalonymi w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego albo decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, jeżeli nie narusza to chronionego prawem interesu publicznego oraz osób trzecich;
 - 2) ochrony własnego interesu prawnego przy zagospodarowaniu terenów należących do innych osób lub jednostek organizacyjnych.

Zatem o przeznaczeniu gruntu decydować będą miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego lub decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, z których

powinno wynikać, że przedmiotowy grunt znajduje się na obszarach określonych jako przeznaczone pod zabudowę mieszkaniową służącą zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych.

Wskazała Pani w sprawie, że działka nr 9 oraz działka nr 1 w planie zagospodarowania przestrzennego widnieją jako mieszkalno-usługowe.

Należy podkreślić, że ustawodawca formułując zwolnienie przedmiotowe w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w sposób jednoznaczny wskazał realizację celów mieszkaniowych, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości. Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 ww. ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne.

Wskazać również należy, że uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy zwolnienie od podatku dochodowego dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości jest normą celu społecznego, która w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Przy czym „własne cele mieszkaniowe” w takim przypadku należy rozumieć jednoznacznie zgodnie z wykładnią literalną. Wyraz „mieszkaniowe” w wyrażeniu „własne cele mieszkaniowe”, należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie w znaczeniu przedmiotowym. Realizacja własnych celów mieszkaniowych winna polegać na tym, że w przypadku nabycia gruntu w celu budowy budynku mieszkalnego podatnik będzie faktycznie tę budowę realizował.

Zatem, poza warunkiem, że nabyta działka jest działką budowlaną, to jej nabycie musi być związane z realizacją na ww. działce „własnych celów mieszkaniowych” nabywcy. Innymi słowy poza tym, że działka musi być działką budowlaną, to nabywca powinien dokonać nabycia w celu realizacji na działce własnych celów mieszkaniowych poprzez budowę budynku mieszkalnego.

Jednocześnie samo poniesienie wydatku na nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie nie świadczy jeszcze o tym, że zostanie spełniona przesłanka do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania. Warunkiem zwolnienia podatkowego jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych.

Opisane we wniosku okoliczności wskazują, że na nabytej w drodze zamiany działce zostanie wybudowany budynek mieszkalny jednorodzinny, służący zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych jej właściciela. Okoliczność ta daje możliwość skorzystania przez Panią ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że planowane odpłatne zbycie części działki nr 9 w drodze zamiany – którą otrzymała Pani w 2022 r. w formie darowizny – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie, stanowić będzie dla Pani źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Od uzyskanego z tego tytułu dochodu należny podatek wyniesie 19% podstawy obliczenia podatku. Podstawą obliczenia podatku będzie dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia tej nieruchomości, określonym zgodnie z art. 19 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. wartością części działki zbywanej w drodze zamiany, pomniejszoną o koszty odpłatnego zbycia), a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6d tej ustawy.

Mając powyższe na uwadze uznałem, że nieprawidłowe jest Pani stanowisko, zgodnie z którym zamiana nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Niemniej zauważam, że pomimo tego co wywiedziono wcześniej, iż odpłatne zbycie części działki nr 9 stanowić będzie dla Pani źródło przychodu w myśl przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to w przedmiotowej sprawie wystąpi możliwość skorzystania przez Panią ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 3 lit. c ustawy.

Wskazała bowiem Pani w opisie sprawy, że powodem zamiany części działki nr 9 na część działki nr 1 jest zamiar wybudowania na pozostałej części działki nr 9 oraz nabytej w drodze zamiany części działki nr 1 domu jednorodzinnego w związku z realizacją własnych celów mieszkaniowych.

W sytuacji więc gdy w wyniku zamiany nabędzie Pani część działki nr 1, na której zamierza Pani wybudować dom jednorodzinny w związku z zamiarem zamieszkania w tym budynku, uznać należy, że poniesie Pani wydatek na cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy.

Zgodnie bowiem z wcześniej wskazanym przepisem art. 21 ust. 25 pkt 3 lit. c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe uważa się wartość otrzymanego w ramach odpłatnego zbycia w drodze zamiany gruntu lub udziału w gruncie przeznaczonego pod budowę budynku mieszkalnego.

Zatem, wartość nabytego w drodze zamiany udziału w gruncie stanowiącym część działki nr 1 stanowić będzie dla Pani wydatek poniesiony na cele mieszkaniowe.

W analizowanym przypadku wartość otrzymanej w drodze zamiany części działki nr 1 będzie odpowiadała równowartości przekazanej w ramach zamiany części działki nr 9.

W konsekwencji, w analizowanej sprawie będzie przysługiwało Pani prawo do zaliczenia jako wydatku poniesionego na własne cele mieszkaniowe wartości otrzymanego w ramach odpłatnego zbycia w drodze zamiany udziału w gruncie (tj. wartości części działki nr 1) przeznaczonego pod budowę budynku mieszkalnego, jako wydatku poniesionego na cele mieszkaniowe na podstawie przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 3 lit. c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ponadto, z uwagi na to, że wartość nabytej w drodze zamiany części działki nr 1 odpowiada równowartości części działki nr 9, którą przekaże Pani nowemu właścicielowi, to w takim przypadku nie dojdzie do powstania zobowiązania podatkowego z tytułu odpłatnego zbycia części działki nr 9 w drodze zamiany.

Zgodnie bowiem, z tym co wcześniej wskazano, w sytuacji przeznaczenia całego przychodu na realizację własnego celu mieszkaniowego, cały uzyskany dochód (w tym przypadku z zamiany) korzysta ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Końcowo wskazuję, że po zakończeniu roku podatkowego, w którym dokona Pani odpłatnego zbycia części nieruchomości, tj. działki nr 9 w drodze zamiany będzie Pani zobowiązana, w celu skorzystania ze zwolnienia od opodatkowania, zgodnie z przepisem art. 30e ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do złożenia zeznania podatkowego PIT-39, w którym wykaże Pani uzyskany z tego tytułu przychód oraz dochód zwolniony zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

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

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz.

2383 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pani sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pani do interpretacji.

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

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

1) z zastosowaniem art. 119a;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pani prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (...). Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej jako „PPSA”).

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

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

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

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).