

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 587038

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2024-05-27T13:19:35.786

Tytuł (teza): Skutki sprzedaży działek oraz możliwości skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.

Autor informacji:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2024-05-17T13:28:10.631

Sygnatura: 0112-KDSL1-1.4011.158.2024.3.MK

Słowa kluczowe:

- cel-cele mieszkaniowe
- darowizna
- działki
- nieruchomości
- sprzedaż-sprzedaż działek

Przepis:

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

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Źródła przychodów.-Specyfika źródeł przychodów.-Odpłatne zbycie nieruchomości, prawa wieczystego użytkowania gruntów i spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna

– stanowisko prawidłowe

Szanowna Pani,

stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego i zdarzeń przyszłych w podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

11 marca 2024 r. wpłynął Pani wniosek z 11 marca 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych. Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 10 maja 2024 r. (wpływ 10 maja 2024 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego

Wnioskodawczyni uzyskuje dochody z prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie sklepu spożywczo-przemysłowego oraz prowadzi działalność rolniczą na działkach 1, 2 oraz 3. Wnioskodawczyni w zakresie działalności rolniczej jest rolnikiem ryczałtowym, natomiast w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej czynnym zarejestrowanym podatnikiem od towarów i usług.

Wnioskodawczyni w dniu (...) 2021 r. nabyła w drodze darowizny od swojego ojca działkę nr 1 o pow. (...) ha (zwana dalej „Działką nr 1”). Według miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego (zwanego dalej „MPZP”) przeznaczenie Działki nr 1: (...). Ponadto część tej Działki znajduje się w paśmie infrastruktury (...). Działka 1 w MPZP oznaczona jest symbolami: (...).

Działkę nr 1 ojciec Wnioskodawczyni otrzymała w drodze darowizny od rodziców w 1981 r. Miała wówczas charakter rolny. W 1986 r. ojciec Wnioskodawczyni został z niej wywłaszczony na rzecz Skarbu Państwa. W 1999 r. Gmina, na terenie której jest położona ta Działka, podjęła uchwałę Rady Miasta z 1999 r. MPZP, na podstawie której dla tej Działki nr 1 ustalono przeznaczenie jw. Z uwagi na to, że cel wykupu nie został zrealizowany w 2008 r., zapadł wyrok NSA podtrzymujący w mocy Decyzję Wojewody z 2006 r. i Prezydenta Miasta z 2006 r. dotyczącą zwrotu nieruchomości na rzecz byłego właściciela. Działkę nr 1 ojciec Wnioskodawczyni odkupił od Skarbu Państwa na zasadzie zwaloryzowanego odszkodowania.

Wnioskodawczyni w dniu (...) 2021 r. nabyła także w drodze darowizny od swoich rodziców działkę nr 2 pow. (...) ha (zwana dalej „Działką nr 2”). (...). Nadto część Działki 2, tak jak Działki 1, znajduje się w pasie infrastruktury (...).

Działkę nr 2 ojciec Wnioskodawczyni nabył na powiększenie gospodarstwa od wywłaszczonych rolników, którzy również odzyskali ją na zasadzie zwrotu, gdyż cel wykupu nie został zrealizowany (jak w przypadku Działki nr 1).

Obecnie Wnioskodawczyni uprawia Działki nr 1 i 2 rolniczo.

Działki nr 1 i 2 są położone obok siebie.

Z uwagi na to, że przez Działki nr 1 i 2 po przekątnej jest planowana droga, Wnioskodawczyni bierze pod uwagę, że podmiot zainteresowany kupnem tych Działek zażąda od niego ich podziału, ponieważ będzie zainteresowany nabyciem tych Działek tylko do drogi, a nie po obydwu stronach drogi. W wyniku tego wydzielienia nie zmieni się przeznaczenie wydzielonych Działek.

Wnioskodawczyni w dniu (...) 2021 r. nabyła w drodze darowizny od swojego ojca udział w wysokości 6607/19823 we współwłasności trzech działek stanowiących wspólnotę gruntową:

- działka nr 4 o pow. (...) ha (zwana dalej „Działką nr 4”), przeznaczenie w MPZP drogi dojazdowej;

- działka nr 5 o pow. (...) ha (zwana dalej „Działką nr 5”), przeznaczenie w MPZP – (...). Część tej działki znajduje się w strefie ograniczonego użytkowania terenu;
- działka nr 3 o pow. (...) ha (zwana dalej „Działką nr 3”), przeznaczenie w MPZP – (...); ponadto część Działki nr 3 znajduje się w paśmie infrastruktury technicznej (...).

Działki nr 4 i 5 są położone obok siebie.

Wnioskodawczyni w dniu (...) 2022 r. sprzedała swój udział w Działkach 4 i 5 jednemu nabywcy (przedsiębiorcy), na podstawie jednej umowy sprzedaży sporządzonej w formie aktu notarialnego, ponieważ prowadzenie produkcji rolnej na nim wiązałoby się z dużymi nakładami na rekultywację gruntu, gdyż ten grunt przez wiele lat nie był użytkowany.

Ojciec Wnioskodawczyni nabył udział w Działkach nr 4, 5 i 3 w wyniku ostatecznej decyzji Prezydenta Miasta z dnia (...) 2018 r. Aktem osoby uprawnione do udziału we wspólnocie gruntowej podjęły uchwałę o przekształceniu wspólnoty gruntowej we współwłasność w częściach ułamkowych.

Wnioskodawczyni nie dokonywała i nie będzie dokonywać żadnych czynności mających podnieść atrakcyjność Działek opisanych w stanie faktycznym, tzn. nie wnioskowała o zmianę ich przeznaczenia, ich nie uzbroidła, nie dokonywała ich podziału (oraz nie będzie dokonywać tych czynności w przyszłości; ewentualnie tylko bierze pod uwagę dokonania podziału w przypadku, o którym mowa w stanie faktycznym z uwagi na planowaną drogę, która ma przebiegać przez Działki nr 1 i 2). Wnioskodawczyni nigdy nie wynajmowała, nie dzierżawiła ani nie oddała w użytkowanie odpłatne lub nieodpłatne innemu podmiotowi Działek będących przedmiotem niniejszego wniosku.

Wnioskodawczyni także tych Działek nie wykorzystywała w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ani nie wprowadziła ich do ewidencji środków trwałych.

Wnioskodawczyni dotychczas w swoim życiu sprzedała tylko swój udział w Działkach 4 i 5.

Działki 4 i 5 w chwili sprzedaży przez Wnioskodawczynię udziałów w tych Działkach były niezabudowane. Natomiast Działki 1, 2 i 3 w chwili ich sprzedaży przez Wnioskodawczynię będą niezabudowane (są również niezabudowane w chwili obecnej).

Wnioskodawczyni niedawno zawarła związek małżeński. Ze swoim mężem zawarła umowę o rozdzielności majątkowej. Działki 1, 2 i 3 stanowią jej majątek odrębny i będą również nim do dnia ich sprzedaży. Działki 4 i 5 Wnioskodawczyni zbyła przed zawarciem związku małżeńskiego. Wnioskodawczyni zamierza nabyć do majątku osobistego dom na terytorium Włoch w ciągu trzech lat w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiła sprzedaż Działek nr 4 i 5 oraz od końca roku podatkowego, w którym nastąpi sprzedaż Działek nr 1, 2 i 3. Wnioskodawczyni zamierza w tym domu mieszkać.

W piśmie stanowiącym uzupełnienie wniosku, udzieliła Pani następujących odpowiedzi na zawarte w wezwaniu pytania:

I. dla potrzeb rozstrzygnięcia w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku od towarów i usług:

1. Czy poszczególne działki (udziały w działkach), których sprzedaży dotyczy wniosek, były wykorzystywane przez Panią (przez cały okres ich posiadania, tj. od momentu nabycia do momentu planowanej sprzedaży) na cele prywatne (osobiste)? Jeśli tak, należy wskazać, jakie konkretnie cele prywatne Pani zaspokajała i w jakim okresie?

Odpowiedź: Poszczególne Działki (udziały w Działkach), których sprzedaży dotyczy wniosek, nie były wykorzystywane przez Wnioskodawczynię na cele prywatne (osobiste). Przez cały okres ich posiadania, tj. od momentu nabycia do momentu planowanej sprzedaży, były i będą wykorzystywane na cele rolnicze, do produkcji rolnej.

2. Czy w odniesieniu do gruntów będących przedmiotem sprzedaży ponosiła/będzie Pani ponosiła do dnia sprzedaży jakiegokolwiek nakłady w celu ich uatrakcyjnienia (np.: uzbrojenie działek w przyłącza do sieci wodociągowej, kanalizacyjnej, gazowej i elektroenergetycznej lub wystąpienie z wnioskiem o dokonanie przyłączy; ogrodzenie; uzyskanie decyzji o wyłączeniu gruntu z produkcji rolnej; wystąpienie o warunki zabudowy, podział nieruchomości; inne działania zmierzające do zwiększenia wartości bądź atrakcyjności działki)? Jeśli tak, to prosimy wskazać jakie to były/będą nakłady.

Odpowiedź: W odniesieniu do Działek będących przedmiotem sprzedaży Wnioskodawczyni nie ponosiła oraz nie będzie ponosiła do dnia sprzedaży jakichkolwiek nakładów w celu ich uatrakcyjnienia (np.: uzbrojenie działek w przyłącza do sieci wodociągowej, kanalizacyjnej, gazowej i elektroenergetycznej lub wystąpienie z wnioskiem o dokonanie przyłączy, ogrodzenie, uzyskanie decyzji o wyłączeniu gruntu z produkcji rolnej, wystąpienie o warunki zabudowy oraz innych działań zmierzających do zwiększenia wartości bądź atrakcyjności Działek lub działki). Być może Wnioskodawczyni wystąpi o podział działek nr 1 i 2, ale tylko na żądanie potencjalnego zainteresowanego, gdy pozostała część tych działek będzie dla niego nieużyteczna. W ocenie Wnioskodawczyni trudno w tym przypadku mówić o nakładach w celu uatrakcyjnienia tych działek. Co najwyżej można mówić o wydzieleniu części działek zbędnych nabywcy do jego celów inwestycyjnych. Ponadto koszty wydzielenia tych części działek nie będą duże.

3. Czy zamieszczała lub zamierza Pani zamieszczać ogłoszenia o sprzedaży ww. działek w środkach masowego przekazu, tj. w radiu, telewizji, prasie lub sieci internetowej?

Odpowiedź: Wnioskodawczyni nie zamieszczała ani nie zamierza zamieszczać ogłoszenia o sprzedaży Działek w środkach masowego przekazu, tj. w radiu, telewizji, prasie lub sieci internetowej.

4. Czy do momentu sprzedaży, dla działek będących przedmiotem dostaw, została /zostanie wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu? Jeśli tak, to kto o nią/o nie wystąpił? Co z niej/nich wynika/będzie wynikało?

Odpowiedź: Do momentu sprzedaży dla Działek będących przedmiotem dostaw nie została ani nie zostanie wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu.

5. Czy zawarła/będzie Pani zawierała z przyszłym/przyszłymi nabywcą/nabywcami działki/działek (udziałów w działce/działkach) umowę przedwstępną sprzedaży, a jeśli tak, to prosimy o szczegółowe opisanie:

- a) jakie postanowienia dotyczące transakcji sprzedaży ww. działek (udziałów w działkach) wynikają/będą wynikać z zawartej umowy przedwstępnej (np. uzyskanie zgód, pozwoleń, opinii, decyzji itp.);
- b) jakie prawa i obowiązki wynikające z postanowień ww. umowy przedwstępnej będą ciążyć na Pani, a jakie na stronie kupującej;
- c) czy po zawarciu ewentualnej umowy przedwstępnej strona kupująca na nieruchomościach mających być przedmiotem sprzedaży będzie dokonywała inwestycji infrastrukturalnych, które zwiększą jej atrakcyjność, jak np. uzbrojenie terenu w media, ogrodzenie, budowa lub utwardzenie drogi – jeżeli tak, to należy wskazać jakie;
- d) czy strona kupująca poniesie/będzie ponosić jakiegokolwiek nakłady finansowe związane z nieruchomościami od momentu podpisania umowy przedwstępnej do zawarcia umowy finalnej, a jeśli tak, to należy szczegółowo wyjaśnić, w jaki sposób nastąpi rozliczenie tych kosztów pomiędzy sprzedającym (Panią) a kupującym/kupującymi (np. czy koszty zostaną ujęte /rozliczone przez Panią w cenie sprzedaży nieruchomości, czy rozliczenie

nastąpi w inny sposób – jaki?) – należy szczegółowo i jednoznacznie opisać tę kwestię;

e) czy jednym z warunków umowy było/jest/będzie oddanie działek w dzierżawę? Jeśli tak, to na jakich warunkach?

Odpowiedź: Wnioskodawczynie dotychczas nie zawarła z przyszłym/przyszłymi nabywcą/nabywcami działki/działek (udziałów w działce/działkach) umowy przedwstępnej sprzedaży. Wnioskodawczynie bierze pod uwagę zawarcie takiej umowy jedynie z podmiotem zainteresowanym nabyciem działek nr 1 i nr 2. W takim przypadku umowa będzie:

- a) przewidywać jedynie obowiązek dokonania przez Wnioskodawczynię podziału działek i zbycia wydzielonych działek na rzecz drugiej strony umowy (nabywcy) oraz obowiązek kupna przez drugą stronę umowy, (ta umowa nie będzie zawierać postanowień w zakresie uzyskania zgód, pozwoleń, opinii itp.);
- b) jak wyżej, na Wnioskodawczynię będzie ciążył obowiązek dokonania podziału działek i zbycia wydzielonych działek na rzecz drugiej strony umowy (nabywcy), natomiast na drugiej stronie umowy (nabywcy) obowiązek kupna wydzielonych części działek; oczywiście ta umowa będzie przewidywać prawo do dochodzenia zawarcia umowy przyrzeczonej przez jej strony;
- c) po zawarciu ewentualnej umowy przedwstępnej strona kupująca na nieruchomościach mających być przedmiotem sprzedaży nie będzie dokonywała inwestycji infrastrukturalnych, które zwiększą jej atrakcyjność, jak np. uzbrojenie terenu w media, ogrodzenie, budowa lub utwardzenie drogi;
- d) strona kupująca nie poniesie i nie będzie ponosić jakiegokolwiek nakładów finansowych związanych z nieruchomościami od momentu podpisania umowy przedwstępnej do zawarcia umowy finalnej;
- e) ewentualna umowa przedwstępna nie będzie przewidywała oddania działek w dzierżawę.

6. Czy udzieliła/udzieli Pani pełnomocnictwa osobie trzeciej do działania w Pani imieniu w związku z planowaną sprzedażą poszczególnych działek (udziału w działkach)? Jeśli tak, należy wskazać zakres pełnomocnictwa (np. występowanie przed organami władzy publicznej, podejmowanie działań praktycznych i prawnych, niezbędnych do uzyskania decyzji i pozwoleń, składanie wniosków, odbiór decyzji i postanowień itp.). Należy również wskazać, komu Pani tego pełnomocnictwa udzieliła/udzieli.

Odpowiedź: Wnioskodawczynie - z uwagi na częste wyjazdy z Polski – udzieliła pełnomocnictwa swojemu ojcu do Jej reprezentowania. To pełnomocnictwo jest m.in. do zbywania nieruchomości, w tym zawierania przedwstępnych umów, reprezentowania Wnioskodawczynie przed wszelkimi podmiotami we wszelkich sprawach związanych z geodezyjnym podziałem lub scalaniem nieruchomości, reprezentowania przed wszelkimi organami administracji rządowej i samorządowej itp. Pełnomocnictwo zostało udzielone pod warunkiem, że wszelkie należności przysługujące Wnioskodawczynie z tytułu umów zawartych przez pełnomocnika rozliczane będą przelewem na Jej rachunek bankowy. Ojciec Wnioskodawczynie nie zajmuje się obrotem nieruchomościami itp. (prowadzi działalność rolniczą i działalności gospodarczą w zakresie przetwórstwa produktów zwierzęcych). Wnioskodawczynie nie udzieliła i nie udzieli pełnomocnictwa innej osobie niż Jej ojciec.

7. Czy posiada Pani jeszcze inne nieruchomości przeznaczone w przyszłości do sprzedaży? Jeśli tak, to ile i jakie?

Odpowiedź: Wnioskodawczynie nie posiada, poza opisanymi we wniosku Działek, innych nieruchomości przeznaczonych w przyszłości do sprzedaży.

8. W odniesieniu do opisu zdarzenia przyszłego dotyczącego sprzedaży działek nr 1 i nr 2, w którym na dzień sprzedaży dojdzie do podziału ww. działek, prosimy o wskazanie:

a) kto dokładnie i na jakiej podstawie prawnej wystąpi z wnioskiem o podział ww. działki (np. Pani lub Pani pełnomocnik);

Odpowiedź: Z wnioskiem o podział tych działek wystąpi Wnioskodawczyni lub Jej ojciec w Jej imieniu na podstawie art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami.

b) czy dla wydzielonej części działek nr 1 i nr 2 na dzień jej sprzedaży będzie obowiązywał MPZP? Jeśli tak, to jakie dokładnie przeznaczenie dla tej części działki nr 1 i nr 2 będzie wynikało z tego planu i czy przeznaczenie to będzie dopuszczało posadowienie na tej nieruchomości jakichkolwiek budynków, budowli lub urządzenia budowlanego w rozumieniu ustawy Prawo budowlane;

Odpowiedź: Dla wydzielonej części działek nr 1 i nr 2 na dzień ich sprzedaży będzie obowiązywał MPZP, który będzie określał przeznaczenie jak dla całych tych działek; przeznaczenie będzie dopuszczało posadowienie na tych działkach budowli lub urządzenia budowlanego w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, a dla działki nr 1 także budynków.

c) czy dla wydzielonej części działek nr 1 i nr 2 na dzień ich sprzedaży będzie wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu – jeśli tak, to kto o nią wystąpił?

Odpowiedź: Dla wydzielonej części działek nr 13 i nr 2 na dzień ich sprzedaży nie będzie wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu.

d) jakie działania podejmie Pani (lub osoba działająca w Pani imieniu) w związku z koniecznością wydzielenia części działek nr 1 i nr 2?

Odpowiedź: Wnioskodawczyni lub Jej ojciec w jej imieniu, w związku z ewentualną koniecznością wydzielenia części działek nr 1 i nr 2,łoży wniosek o dokonanie tego podziału do właściwego urzędu wraz z niezbędnymi dokumentami.

e) czy dokonanie podziału działek nr 1 i nr 2 będzie konsekwencją podpisania umowy przedwstępnej z podmiotem zainteresowanym nabyciem tej części nieruchomości?

Odpowiedź: Ewentualne dokonanie podziału działek nr 1 i nr 2 będzie konsekwencją podpisania umowy przedwstępnej z podmiotem zainteresowanym nabyciem tej części nieruchomości.

9. Czy działki (udziały w działkach) były/będą przez Panią do dnia sprzedaży oddane w najem, dzierżawę lub do używania na podstawie innych umów mających odpłatny charakter? Jeśli tak, to w jakich okresach?

Odpowiedź: Działki (udziały w Działkach) nie były ani nie będą przez Wnioskodawczynię do dnia sprzedaży oddane w najem, dzierżawę lub do używania na podstawie innych umów mających odpłatny charakter.

II. dla potrzeb rozstrzygnięcia w podatku dochodowym od osób fizycznych:

1. Czy w domu, który planuje Pani kupić na terytorium Włoch będzie Pani realizowała własne cele mieszkaniowe? Jeżeli tak, to należy wyjaśnić, w jaki sposób będzie Pani je realizować, tj. czy Pani w nim zamieszka? Jeśli tak, to od kiedy, czy na stałe, lub w jakich okresach?

Odpowiedź: W domu, który Wnioskodawczyni planuje kupić na terytorium Włoch, Wnioskodawczyni będzie realizowała własne cele mieszkaniowe. Wnioskodawczyni będzie zamieszkiwać w tym domu po jego zakupie na stałe.

Pytania

1. Czy sprzedaż przez Wnioskodawczynię Działek nr 1 i 2 (bez dokonania podziału, o którym mowa w przedstawionym stanie faktycznym) do dnia 31 grudnia 2026 r. będzie opodatkowana podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 10 ust. 1 pkt. 8 lit. a ustawy o PIT?
2. Czy sprzedaż przez Wnioskodawczynię części Działek nr 1 i 2 (po dokonanych podziale, o którym mowa w przedstawionym stanie faktycznym) do dnia 31 grudnia 2026 r. będzie opodatkowana podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 10 ust. 1 pkt. 8 lit. a ustawy o PIT? (pytanie oznaczone we wniosku jako nr 3)
3. Czy sprzedaż przez Wnioskodawczynię udziałów w Działkach nr 4 i 5 podlegało opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 10 ust. 1 pkt. 8 lit. a ustawy o PIT? (pytanie oznaczone we wniosku jako nr 5)
4. Czy sprzedaż przez Wnioskodawczynię udziału w Działce nr 3 do dnia 31 grudnia 2026 r. będzie opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 10 ust. 1 pkt. 8 lit. a ustawy o PIT? (pytanie oznaczone we wniosku jako nr 7)
5. Czy Wnioskodawczyni będzie mogła skorzystać z ulgi mieszkaniowej określonej w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT w związku z zakupem domu i jego remontem na terytorium Włoch, gdy Wnioskodawczyni kupi dom na terytorium Włoch w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiła sprzedaż Działek nr 4 i 5 oraz od końca roku podatkowego, w którym nastąpi sprzedaż Działek nr 1, 2 i 3? (pytanie oznaczone we wniosku jako nr 9)

Pani stanowisko w sprawie

Ad. 1.

Na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o PIT źródłami przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2, nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości - jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

W ocenie Wnioskodawczyni sprzedaż Działek nr 1 i 2 (bez dokonania podziału, o którym mowa w przedstawionym stanie faktycznym) do dnia 31 grudnia 2026 r. będzie opodatkowana podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o PIT, ponieważ będzie dokonana w terminie wskazanym w tym przepisie oraz nie będzie dokonana w wykonaniu działalności gospodarczej.

Ad. 2.

W ocenie Wnioskodawczyni sprzedaż części Działek nr 1 i 2 (po dokonanych podziale, o którym mowa w przedstawionym stanie faktycznym) do dnia 31 grudnia 2026 r. będzie opodatkowana podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o PIT, ponieważ będzie dokonana w terminie wskazanym w tym przepisie oraz nie będzie dokonane w wykonaniu działalności gospodarczej.

Ad. 3.

Zdaniem Wnioskodawczyni, sprzedaż przez Wnioskodawczynię udziałów w Działkach nr 4 i 5 podlegało opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o PIT, ponieważ była dokonana w terminie wskazanym w tym przepisie oraz nie była dokonana w wykonaniu działalności gospodarczej.

Ad. 4.

W ocenie Wnioskodawczynie sprzedaż do dnia 31 grudnia 2026 r. udziału w Działce nr 3 będzie opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o PIT, ponieważ będzie dokonana w terminie wskazanym w tym przepisie oraz nie będzie dokonane w wykonaniu działalności gospodarczej.

Ad. 5.

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Na podstawie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) i d) ustawy o PIT, 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,

d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,

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

Zgodnie art. 21 ust. 27 ustawy o PIT, w przypadku ponoszenia wydatków na cele mieszkaniowe w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe.

Wnioskodawczynie zamierza nabyć dom na terytorium Włoch, które są członkowskim Unii Europejskiej. Ponadto istnieje podstawa prawna wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe. Zatem zostały spełnione przesłanki ustawowe do skorzystania przez Wnioskodawczynię z ulgi mieszkaniowej określonej w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT w związku z zakupem domu i jego remontem na terytorium Włoch, gdy Wnioskodawczynie nabędzie dom na terytorium Włoch w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiła

sprzedaż Działek nr 4 i 5 oraz od końca roku podatkowego, w którym nastąpi sprzedaż Działek nr 1, 2 i 3.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku 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 2024 poz. 226 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.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych rozróżnia źródła przychodów oraz sposób opodatkowania dochodów z poszczególnych źródeł.

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy:

Źródłem przychodu jest pozarolnicza działalność gospodarcza.

Zgodnie z przepisem art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy:

Źródłem przychodu 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.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub prawa przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, rodzi obowiązek zapłaty podatku dochodowego. Natomiast, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub prawa majątkowego nastąpi po upływie pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, nie stanowi ono źródła przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym kwota uzyskana ze zbycia nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub prawa majątkowego w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Ponadto, przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wskazuje, że dotyczy przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw, które nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej.

Zatem, przychód z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub jej części, udziału w nieruchomości bądź praw majątkowych określonych w lit. a-c nie powstanie w podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli spełnione są łącznie dwa warunki:

- odpłatne zbycie nieruchomości lub praw majątkowych nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej (nie stanowi przedmiotu działalności gospodarczej) oraz

- zostało dokonane po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie.

Zgodnie z art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Ilekoć w ustawie jest mowa o działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej – oznacza to działalność zarobkową:

- a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
 - b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
 - c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych
- prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Użyte w ww. przepisie pojęcie pozarolniczej działalności gospodarczej opiera się na trzech przesłankach:

- zarobkowym celu działalności,
- wykonywaniu działalności w sposób zorganizowany i ciągły,
- prowadzeniu działalności we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek.

Działalność jest wtedy zarobkowa, gdy jest zdolna do potencjalnego generowania zysku, a jej przeznaczeniem jest zapewnienie określonego dochodu. Działalność musi być tak prowadzona i ukierunkowana, aby była w stanie zyski faktycznie osiągnąć. Jednakże brak zysku z podjętych działań noszących znamiona działalności gospodarczej nie oznacza, iż działalność taka nie była faktycznie prowadzona. Prowadzenie bowiem działalności gospodarczej zawsze wiąże się z ryzykiem nieosiągnięcia dochodów. Zarobkowego charakteru nie mają działania, których wyłącznym celem jest zaspokojenie własnych potrzeb osoby podejmującej określone czynności.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymagają również, aby czynności wykonywane były w sposób zorganizowany i ciągły, przy czym możliwe jest osiąganie dochodów z tego rodzaju działalności bez spełnienia niektórych formalnych elementów organizacji (np. rejestracji urzędowej), gdyż prowadzenie działalności gospodarczej jest kategorią obiektywną, niezależnie od tego, jak działalność tę ocenia sam prowadzący ją podmiot i jak ją nazywa oraz czy dopełnia ciążących na nim obowiązków z działalnością tą związanych.

Co do kryterium ciągłości w wykonywaniu działalności gospodarczej to jego wprowadzenie przez ustawodawcę miało na celu wyeliminowanie z pojęcia działalności gospodarczej przedsięwzięć o charakterze incydentalnym i sporadycznym. Ciągłość w wykonywaniu działalności gospodarczej oznacza względnie stały zamiar jej wykonywania. Nie wyklucza on jednak możliwości prowadzenia działalności gospodarczej tylko sezonowo lub do czasu osiągnięcia postawionego przez dany podmiot celu i to bez względu na okres, w którym cel ten miałby być realizowany. Do zachowania ciągłości wystarczające jest, aby z całokształtu okoliczności sprawy wynikał zamiar powtarzania określonego zespołu konkretnych działań w celu osiągnięcia efektu w postaci zarobku.

Zatem, jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 3 czerwca 2015 r. sygn. I SA/Po 919/14:

Dla przyjęcia, że działalność ma charakter ciągły, nie jest niezbędne, by powtarzane były konkretne czynności; możliwe, że dana czynność (np. sprzedaż) będzie dokonana jednorazowo, natomiast wraz z poprzedzającymi ją czynnościami przygotowawczymi będzie tworzyła ciąg działań, który uznać należy za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a ust. 6 u.p.d.f.

Natomiast, przez powtarzalność rozumie się cały szereg wielokrotnie powtarzanych czynności podejmowanych w konkretnym celu. Taki zespół wielokrotnie powtarzanych czynności (nie zaś czynności sporadyczne, oderwane od siebie, niepowiązane ze sobą) w dziedzinie wytwórczej, usługowej lub handlowej podejmowanych w celach zarobkowych i na własny rachunek, można uznać za prowadzenie działalności gospodarczej.

Na pojęcie „zorganizowanie” w rozumieniu art. 5a pkt 6 ww. ustawy składa się zespół celowych, uporządkowanych czynności o charakterze profesjonalnym, realizowanych w ramach mniej lub bardziej wyodrębnionej struktury, mieszczących się zarówno w tzw. fazie przygotowawczej, związanej z uruchomieniem określonych działalności, jak i w fazie realizacji.

Zatem każde działanie spełniające wskazane wyżej przesłanki, stanowi w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozarolniczą działalność gospodarczą, niezależnie od tego czy podatnik dokonał jej rejestracji.

W szczególności działania podatnika wypełniają definicję działalności gospodarczej, gdy podejmuje on pośrednio lub bezpośrednio aktywne czynności w zakresie sprzedaży nieruchomości (zarówno w fazie przygotowawczej, jak i w okresie realizacji) angażując środki podobne do wykorzystywanych przez przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą. Istotne znaczenie, choć nie decydujące, mają również poszczególne elementy zdarzenia będące efektem aktywnych działań podatnika, np. to w jaki sposób i w jakim celu zostaną nabyte lub wytworzone składniki majątku będące przedmiotem sprzedaży (w drodze zakupu, spadku, darowizny), to czy zostaną nabyte de facto na cele inwestycyjne, celem czerpania zysków z najmu lub sprzedaży, czy przede wszystkim na potrzeby osobiste podatnika i jego najbliższej rodziny.

Przyjęcie, że dana osoba fizyczna sprzedając nieruchomości działa w charakterze podatnika prowadzącego działalność gospodarczą wymaga ustalenia, że jej działalność w tym zakresie przybiera formę zawodową (profesjonalną), czego przejawem jest taka aktywność tej osoby w zakresie obrotu nieruchomościami, która może wskazywać, że jej czynności przybierają formę zorganizowaną, np. nabycie nieruchomości, podział nieruchomości, wystąpienie o pozwolenie na budowę, uzbrojenie terenu, itp.

Przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości może zatem stanowić przychód z dwóch źródeł, tj. z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) lub z odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c tej ustawy.

Zakwalifikowanie do źródła przychodów ma ogromne znaczenie dla ustalenia chociażby takich kwestii, jak sposób opodatkowania przychodów, możliwość odliczenia kosztów ich uzyskania, możliwość skorzystania ze zwolnień przedmiotowych itp. W pewnych sytuacjach możliwe jest występowanie wątpliwości, do jakiego źródła przychodów należy zakwalifikować danego rodzaju przychód. Przy czym, jeden i ten sam przychód stanowić może przychód wyłącznie z jednego źródła. Nie jest możliwa sytuacja, w której ten sam przychód będzie np. zakwalifikowany częściowo do jednego źródła, a częściowo do innego.

Wobec powyższego, w celu właściwego zakwalifikowania skutków działań podjętych przez podatników do właściwego źródła przychodu należy ocenić zamiar, okoliczności i cel działań związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości.

Przy czym każdy przypadek należy oceniać indywidualnie, mając na względzie całokształt okoliczności faktycznych danej sprawy, a więc wszystkie działania podejmowane przez podatnika, a nie tylko poszczególne czynności, pojedyncze elementy stanu faktycznego /zdarzenia przeszłego.

Przy ocenie działalności osoby sprzedającej nieruchomości, należy uwzględnić wszystkie etapy tej aktywności. Ocena podejmowanych działań powinna uwzględniać działania podejmowane na poszczególnych etapach aktywności sprzedającego w ich całokształcie, a nie wyłącznie osobno.

Z informacji przedstawionych we wniosku oraz jego uzupełnieniu wynika, że:

- uzyskuje Pani dochody z prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie sklepu spożywczo-przemysłowego oraz prowadzi Pani działalność rolniczą na działkach 1, 2 oraz 3;
- (...) 2022 r. sprzedała Pani udział w działkach 4 i 5;
- planuje Pani dokonać sprzedaży działek 1, 2 oraz udziału w działce nr 3;
- działkę 1 nabyła Pani w drodze darowizny od ojca (...) 2021 r.;
- działkę 2 nabyła Pani w drodze darowizny od rodziców (...) 2021 r.;
- udział w działkach 4, 5 oraz 3 nabyła Pani w drodze darowizny od ojca (...) 2021 r.;
- z uwagi na to, że przez działki nr 1 i 2 po przekątnej jest planowana droga, bierze Pani pod uwagę, że podmiot zainteresowany kupnem tych działek zażąda ich podziału, ponieważ będzie zainteresowany nabyciem tych działek tylko do drogi, a nie po obydwu stronach drogi;
- nie dokonywała Pani i nie będzie dokonywać żadnych czynności mających podnieść atrakcyjność działek opisanych w stanie faktycznym (ponosić jakichkolwiek nakładów w celu ich uatrakcyjnienia), tzn. nie wnioskowała Pani o zmianę ich przeznaczenia, nie uzbroiła ich Pani, nie dokonywała ich podziału (oraz nie będzie dokonywać tych czynności w przyszłości; ewentualnie tylko bierze Pani pod uwagę dokonanie podziału w przypadku, o którym mowa w stanie faktycznym z uwagi na planowaną drogę, która ma przebiegać przez działki nr 1 i 2). Nigdy nie wynajmowała Pani, nie dzierżawiła ani nie oddała w użytkowanie odpłatne lub nieodpłatne innemu podmiotowi działek będących przedmiotem wniosku;
- nie wykorzystywała Pani także ww. działek w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ani nie wprowadziła ich do ewidencji środków trwałych;
- przez cały okres posiadania działek były i będą one wykorzystywane na cele rolnicze, do produkcji rolnej;
- nie zamieszczała ani nie zamierza Pani zamieszczać ogłoszenia o sprzedaży działek w środkach masowego przekazu, tj. w radiu, telewizji, prasie lub sieci internetowej;
- do momentu sprzedaży dla działek będących przedmiotem dostaw nie została ani nie zostanie wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu;
- dotychczas nie zawarła Pani z przyszłym/przyszłymi nabywcą/nabywcami działki /działek (udziałów w działce/działkach) umowy przedwstępnej sprzedaży. Bierze Pani pod uwagę zawarcie takiej umowy jedynie z podmiotem zainteresowanym nabyciem działek nr 1 i nr 2, w związku z ewentualnym obowiązkiem dokonania przez Panią podziału działek i zbycia wydzielonych działek na rzecz drugiej strony umowy (nabywcy) oraz obowiązek kupna przez drugą stronę umowy, (ta umowa nie będzie zawierać postanowień w zakresie uzyskania zgód, pozwoleń, opinii itp.);
- z uwagi na częste wyjazdy z Polski udzieliła Pani pełnomocnictwa swojemu ojcu. Pełnomocnictwo jest m.in. do zbywania nieruchomości, w tym zawierania przedwstępnych umów, reprezentowania Pani przed wszelkimi podmiotami we wszelkich sprawach związanych z geodezyjnym podziałem lub scalaniem nieruchomości, reprezentowania przed wszelkimi organami administracji rządowej i samorządowej itp.;
- nie posiada Pani innych nieruchomości przeznaczonych w przyszłości do sprzedaży;
- działki nie były ani nie będą przez Panią do dnia sprzedaży oddane w najem, dzierżawę lub do używania na podstawie innych umów mających odpłatny charakter.

Jak już wcześniej wyjaśniono, na związek uzyskiwanych przychodów ze źródłem wymienionym w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

może wskazywać rozpatrywany całościowo zespół powiązanych ze sobą działań podatnika, powtarzalnych, uporządkowanych, konsekwentnie prowadzących do osiągnięcia zysku, w szczególności łącznie polegających na wielokrotnym nabywaniu nieruchomości, ich zaawansowanym przygotowaniu do sprzedaży (tzn. w sposób wykraczający poza zwykły zarząd mieniem), wielokrotnym zbywaniu w celu zarobkowym odpowiednio przygotowanych nieruchomości. Brak jest natomiast podstaw, aby podejmowane przez podatnika czynności mieszczące się w zwykłym zarządzie własnym majątkiem, tzn. mające na celu prawidłowe, racjonalne gospodarowanie tym majątkiem, kwalifikować jako prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 tej ustawy.

Okoliczności przedstawione we wniosku wskazują, że ww. działki nie zostały nabyte przez Panią dla celów prowadzenia działalności gospodarczej i nie były w takiej działalności wykorzystywane. W Pani sprawie czynności podejmowane przez Panią wskazują, że nie mają one charakteru profesjonalnego działania przypisywanego przedsiębiorcom i mieszczą się w zwykłych działaniach związanych z właściwym zarządzeniem własnym majątkiem. Oceny tej nie zmienia okoliczność, że udzieliła Pani pełnomocnictwa swojemu ojcu do reprezentowania Pani z uwagi na częste wyjazdy z Polski. Opis sprawy nie wskazuje, aby Pani ojciec jako pełnomocnik, podjął działania mające na celu uatrakcyjnienie działek, które wywołałyby skutki bezpośrednio w Pani sferze prawnej.

Zarobkowego charakteru nie mają działania, których celem jest zaspokojenie własnych potrzeb osoby podejmującej określone czynności, czy też jej rodziny. Zatem sprzedaż przedmiotów z majątku prywatnego osoby fizycznej, które nie są związane z działalnością gospodarczą, nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W przedstawionym opisie sprawy nie sposób zatem przyjąć, że sprzedaż udziału w działkach 4 i 5 oraz planowana sprzedaż działek 1, 2 oraz udziału w działce nr 3 wygeneruje przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Całokształt czynności, a w szczególności zakres i cel Pani działania, a zwłaszcza sposób wykorzystywania nieruchomości w czasie posiadania (działki wykorzystywane są na cele rolne, do produkcji rolnej), brak przygotowania przez Panią ww. działek do sprzedaży (przez czynności mające na celu zwiększenie ich wartości) sugerują, że są to działania należące do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym.

Tym samym przychody ze sprzedaży udziałów w działkach 4 i 5 oraz planowanej przez Panią sprzedaży działek 1, 2 oraz udziału w działce nr 3 nie będą uzyskane ze źródła jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji – oceny, czy przychód ze sprzedaży działek wymienionych w opisie sprawy będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, należy dokonać z uwzględnieniem art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jak wynika z opisu sprawy:

- działkę 1 nabyła Pani w drodze darowizny od ojca (...) 2021 r.;
- działkę 2 nabyła Pani w drodze darowizny od rodziców (...) 2021 r.;
- udział w działkach 4, 5 oraz 3 nabyła Pani w drodze darowizny od ojca (...) 2021 r.;
- (...) 2022 r. sprzedała Pani udział w działkach 4 i 5;

Biorąc pod uwagę powyższe, należy wskazać, że sprzedaż przez Panią udziału w działkach 4 oraz 5 stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o

podatku dochodowym od osób fizycznych i podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ miała miejsce przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym dokonano ich nabycia.

Planowana przez Panią sprzedaż działek 1 oraz 2 (w sytuacji, w której dojdzie lub nie dojdzie do podziału tych działek), a także udziału w działce 3 – do 31 grudnia 2026 r. również będzie stanowił źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ będzie miała miejsce przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym dokonano ich nabycia.

Tym samym, Pani stanowisko w sprawie w zakresie pytań oznaczonych we wniosku nr 1, 3, 5 i 7 należy uznać za prawidłowe.

Przedmiotem analizy w sprawie jest także możliwość skorzystania przez Panią ze zwolnienia od podatku w przypadku zakupu domu i jego remontu na terytorium Włoch.

W tym zakresie należy zauważyć, że 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 zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie.

Art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że:

Wolne od podatku są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynawszy 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.

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,

P – przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

Należy wyjaśnić, że powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia. W sytuacji, gdy przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

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

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

Z art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

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

- a) nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
 - b) nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
 - c) nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie, prawa użytkowania wieczystego takiego gruntu lub udziału w takim prawie, w tym również z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, oraz nabycie innego gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,
 - d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,
 - e) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego
- położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

W świetle natomiast art. 21 ust. 25a cytowanej 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.

Treść art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że:

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

Stosownie do treści art. 21 ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

W przypadku ponoszenia wydatków na cele mieszkaniowe w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną

jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe.

Ponadto art. 21 ust. 28 powołanej ustawy stanowi, że:

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

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

Podkreślenia wymaga, 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, prawo do przedmiotowego zwolnienia przysługuje podatnikowi tylko i wyłącznie w sytuacji spełnienia wszystkich przesłanek wskazanych w przepisie prawa. 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.

Podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy w stosunku do dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, jest fakt wydatkowania środków wyłącznie na enumeratywnie wskazane w ustawie cele mieszkaniowe. Zawarty w art. 21 ust. 25 ustawy katalog wydatków uprawniających do zwolnienia ma charakter zamknięty i w związku z tym tylko wydatkowanie środków na realizację celów w nim wskazanych pozwala na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania. Inne wydatki niewymienione w tym katalogu nie będą uprawniały do skorzystania z powyższego zwolnienia.

Ustawodawca uzależnia prawo do skorzystania ze zwolnienia od wydatkowania przez podatnika w ściśle określonym czasie, środków uzyskanych z odpłatnego zbycia 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 realizację własnego celu mieszkaniowego.

Intencją ustawodawcy tworzącego to zwolnienie było zachęcenie podatników do nabywania w miejsce zbywanych nieruchomości czy praw majątkowych, innych nieruchomości lub praw majątkowych przeznaczonych do zaspakajania ich indywidualnych potrzeb mieszkaniowych.

W świetle powyższego, skorzystanie ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzależnione jest od kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek:

- wydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe i
- dokonania tej czynności przed upływem trzyletniego terminu.

Rozstrzygając Pani wątpliwości dotyczące możliwości zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku opisanego we wniosku wydatkowania środków pochodzących ze sprzedaży działek 1, 2 oraz udziału w działkach 4, 5, a także 3, należy w pierwszej kolejności wskazać, że ustawodawca w ww. przepisie wskazał, że przychód ze sprzedaży nieruchomości ma zostać wydatkowany na „własne cele mieszkaniowe”. Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”, świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania 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.

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”. Ustawodawca wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe, a te realizowane są w dłuższej perspektywie czasowej. 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: wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją, jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – zaspokojenie jego celów mieszkaniowych.

Zwolnieniem tym nie są zatem objęte dochody ze sprzedaży nieruchomości i praw w przypadku przeznaczenia przychodu na nabycie innych nieruchomości lub praw w sytuacji, gdy czynności te wskazują np. na działanie o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym, inwestycyjnym lub innym niewskazującym na działanie ukierunkowane na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych.

W świetle takiego wyjaśnienia nie zaspokajają swoich własnych celów mieszkaniowych osoba, która np. 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. rodziców, dzieci lub najemców. Same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu lokalu w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych nie są wystarczające do uzyskania zwolnienia podatkowego. Nie wystarczy poczynienie wydatków na nabycie, lecz konieczne jest, aby nastąpiło to jednocześnie w celu realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych.

W przypadku nabycia nieruchomości (i jej remontu) ze środków ze sprzedaży innej nieruchomości podatnik faktycznie powinien w nowo nabytej nieruchomości własne cele mieszkaniowe realizować, a więc mieszkać. Nie wystarczy być zatem właścicielem lub współwłaścicielem nieruchomości. Nieruchomość, która nie jest zamieszkała przez podatnika, nie jest wykorzystywana przez niego do zamieszkania lub jest wykorzystywana do innych celów niż zaspokojenie własnych potrzeb podatnika (np. zamieszkują ją lub zamieszkiwać będą inne niż podatnik osoby), nie jest nieruchomością, której zakup mógłby zostać uznany za realizację własnego celu mieszkaniowego.

Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie domu lub lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytej nieruchomości, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył nieruchomość w celu zamieszkania w niej, ale w nieruchomości tej – z różnych powodów – zamieszka po upływie określonego czasu.

Ustawodawca nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do podatników, którzy nie będą posiadać innych nieruchomości niż nabyta. Ustawa nie ogranicza prawa do zwolnienia co do liczby posiadanych nieruchomości, jednakże wyraźnie wskazuje, że skorzystanie ze zwolnienia odnosi się tylko i wyłącznie do tych nieruchomości, które faktycznie służą zaspokojeniu własnych potrzeb mieszkaniowych. Z punktu widzenia ustawodawcy istotne jest więc, aby wydatkowanie przychodu było ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

W świetle powyższego, co do zasady, podatnik może skorzystać z omawianego zwolnienia w związku z zakupem nieruchomości (i jej remontem) na cele mieszkalne jedynie w sytuacji, gdy nabył tę nieruchomość w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych i faktycznie realizuje lub będzie realizował w nim swoje potrzeby mieszkaniowe.

Z opisu sprawy wynika, że zamierza Pani nabyć do majątku osobistego dom na terytorium Włoch w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiła sprzedaż działek nr 4 i 5 oraz od końca roku podatkowego, w którym nastąpi sprzedaż działek nr 1, 2 i 3. Zamierza Pani w tym domu mieszkać. Będzie realizowała Pani w ww. domu własne cele mieszkaniowe, będzie Pani zamieszkiwać tam na stałe.

Podkreślić także należy, że w przypadku nabycia nieruchomości na terytorium Włoch warunek określony w art. 21 ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – zostanie spełniony, bowiem w myśl art. 26 ust. 1 zdanie pierwsze umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Włoskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, sporządzonej w Rzymie dnia 21 czerwca 1985 r. (Dz. U. z 1989 r., Nr 62, poz. 374):

Właściwe władze Umawiających się Państw będą wymieniały informacje, konieczne do stosowania postanowień niniejszej umowy, a także informacje o ustawodawstwie wewnętrznym Umawiających się Państw dotyczące podatków wymienionych w niniejszej umowie w takim zakresie, w jakim opodatkowanie, jakie ono przewiduje, nie jest sprzeczne z umową, jak również informacje zapobiegające uchylaniu się od opodatkowania.

Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że będzie Pani mogła skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w związku z wydatkowaniem w ustawowym terminie przychodu ze sprzedaży działek 1, 2 oraz udziału w działkach 4, 5, a także 3 na nabycie i remont domu na terytorium Włoch.

Zatem, Pani stanowisko w sprawie w zakresie pytania oznaczonego we wniosku nr 9 jest prawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy:

- stanu faktycznego, który Pani przedstawiła i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia oraz
- zdarzenia przyszłego, które Pani przedstawiła i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Zainteresowany ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego podanym przez Panią w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Jednocześnie należy podkreślić, że niniejsza interpretacja została wydana na podstawie przedstawionego we wniosku opisu sprawy, co oznacza, że w przypadku, gdy w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej zostanie określony odmienny stan sprawy, interpretacja nie wywoła w tym zakresie skutków prawnych.

Końcowo należy poinformować, że w niniejszej interpretacji rozpatrzono wniosek w części dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych, natomiast wniosek w

części dotyczącej podatku od towarów i usług został załatwiony odrębnym rozstrzygnięciem.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14n 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 i zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pani do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

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

 - 1) z zastosowaniem art. 119a;
 - 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
 - 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.
- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pani prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarzania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 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.).