

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	608965
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-10-17T10:42:22.698
Tytuł (teza):	Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego - wydatkowanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na nabycie lokalu mieszkalnego/budynku mieszkalnego.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-10-15T10:01:11.366
Sygnatura:	0113-KDIPT2-2.4011.524.2024.4.KR
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • darowizna • nieruchomości-sprzedaż nieruchomości • umowa-umowa darowizny • zniesienie-zniesienie współwłasności
Przepis:	• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8-lit. a • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych. • 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 zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

8 lipca 2024 r. wpłynął Pani wniosek z 4 lipca 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego oraz w zakresie podatku od towarów i usług. Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 29 sierpnia 2024 r. (wpływ 4 września 2024 r.).

Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Na dzień złożenia wniosku oraz nigdy wcześniej nie prowadziła Pani działalności gospodarczej i nie miała Pani możliwości obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Na dzień złożenia wniosku oraz nigdy wcześniej nie posiadała Pani lokalu mieszkalnego lub udziału w mieszkaniu lub budynku mieszkalnym.

W 2020 r. rodzice podarowali Pani udział w wysokości 1/3 w nieruchomości oznaczonej nr działki nr (...) zlokalizowanej w miejscowości (...), gmina (...), województwo (...), zabudowaną trzema budynkami bez odbioru budowlanego (rozpoczęli budowę w 2007 r. trzech budynków).

W 2024 r. w wyniku zniesienia współwłasności nieruchomości oznaczonej działką nr (...) powstały wydzielone 4 działki: nr (...), nr (...), nr (...) i (...).

W wyniku zniesienia współwłasności, w drodze uzgodnień i porozumienia stron, przypadła Pani na własność działka nr (...) zabudowana budynkiem gospodarczym (dwulokalowym o przeznaczeniu agroturystycznym) oraz udział w 1/3 w działce nr (...), która stanowi drogę wewnętrzną. Strony zgodnie przyjęły, że wartość wydzielonych części nieruchomości jest taka sama i nie będzie innych rozliczeń w związku ze zniesieniem współwłasności.

Na ulepszenie działki i budynku (dokończenie budowy) poniosła Pani wydatki, od których nie mogła Pani/nie przysługiwało Pani prawo do obniżenia kwoty podatku należnego od kwoty podatku naliczonego (nie odliczyła Pani VAT).

Kwota na ulepszenie (dokończenie budowy) nie przekraczała 30% wartości początkowej obiektu.

W związku z tym, że nie posiadała Pani mieszkania chce Pani całość dochodu ze sprzedaży całości lub części nieruchomości przeznaczyć na zakup mieszkania lub domu w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych.

Uzupełnienie zdarzenia przyszłego

W piśmie z 29 sierpnia 2024 r., stanowiącym uzupełnienie wniosku, udzieliła Pani następujących odpowiedzi na zadane w wezwaniu pytania w zakresie:

§ podatku dochodowego od osób fizycznych:

1) Czy czynności prawnej darowizny udziału w nieruchomości oznaczonej nr działki (...) w 2020 r., o której mowa we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, dokonano w formie aktu notarialnego?

Odpowiedź: Tak, darowizna udziału w działce nr (...) nastąpiła w formie aktu notarialnego.

2) Jaki udział (podać wielkość) w ww. nieruchomości (działce nr (...)) Pani posiadała (w wyniku nabycia w drodze darowizny)?

Odpowiedź: Otrzymała Pani udział w wysokości 1/3.

3) Na mocy jakiego dokumentu nastąpiło zniesienie współwłasności w 2024 r. – na podstawie aktu notarialnego czy postanowienia sądu?

Odpowiedź: Zniesienie współwłasności nastąpiło w formie aktu notarialnego.

4) Pomiędzy jakimi podmiotami (stronami) miało miejsce ww. zniesienie współwłasności - należy wymienić wszystkich uczestników postępowania?

Odpowiedź: Zniesienie współwłasności nastąpiło pomiędzy:

- - tata,
- - mama,
- – córka (Pani).

5) Jakie były skutki prawne przeprowadzonego zniesienia współwłasności dla każdego współwłaściciela (w tym Pani)?

Odpowiedź: W wyniku zniesienia współwłasności każdy z uczestników otrzymał jedną z działek na własność:

- ... - tata, otrzymał działkę nr (...);
- - mama, otrzymała działkę nr (...);
- – córka (Pani), otrzymała działkę nr (...);

oraz każdy z powyższych otrzymał udział w wysokości 1/3 w działce (...) stanowiącej drogę wewnętrzną.

6) Czy ww. zniesieniu współwłasności towarzyszyły spłaty i dopłaty?

Odpowiedź: Przy zniesieniu współwłasności nie towarzyszyły spłaty ani dopłaty.

7) Jakie składniki majątkowe (podać oznaczenie geodezyjne działki/działek (nr działki) oraz jej/ich powierzchnię) były przedmiotem ww. zniesienia współwłasności oraz które z nich nabyli poszczególni współwłaściciele (w tym Pani) i które podmioty zostały zobowiązane do dokonania spłaty, a które do otrzymania spłaty a także których składników majątkowych dotyczyły spłaty i dopłaty?

Odpowiedź: Składniki majątkowe po zniesieniu współwłasności przysługiwały odpowiednio:

- - tata, otrzymał działkę nr (...) o pow. (...) m² zabudowaną budynkiem mieszkalnym dwulokalowym,
-- mama, otrzymała działkę nr (...) o pow. (...) m² zabudowaną budynkiem mieszkalnym dwulokalowym,
- – córka (Pani), otrzymała działkę nr (...) o pow. (...) m² zabudowaną budynkiem mieszkalnym dwulokalowym.

Przy zniesieniu współwłasności nie towarzyszyły spłaty ani dopłaty

8) W jaki sposób i na jakiej podstawie została ustalona wartość udziałów w działce /działkach podlegających zniesieniu współwłasności; czy ustalone wartości ww. udziałów w działce/działkach wynikały z wyceny nieruchomości, określającej wartość rynkową udziałów w nieruchomości, sporządzonej przez rzeczoznawcę majątkowego?

Odpowiedź: Wartość udziałów w działce/działkach podlegających zniesieniu współwłasności została uzgodniona zgodnie przez strony po dokonaniu analizy wartości rynkowych nieruchomości podobnych.

W ustaleniu wartości nie uczestniczył rzeczoznawca majątkowy.

9) Czy wartość rynkowa udziałów w działce/działkach nabytych przez Panią w drodze zniesienia wspólności zwiększyła się w stosunku do wartości Pani udziałów w działce /działkach przed zniesieniem współwłasności?

Odpowiedź: Strony stoją na stanowisku, że wartość udziałów przed i po zniesieniu współwłasności jest taki sam.

10) Czy skutek przeprowadzonego zniesienia współwłasności nieruchomości uzyskała Pani przysporzenie majątkowe poprzez nabycie własności nieruchomości (udziałów w działce/działkach) o wartości rynkowej większej niż wartość udziałów w działce/działkach przed zniesieniem współwłasności?

Odpowiedź: Nie nastąpiło dodatkowe przysporzenie majątkowe po zniesieniu współwłasności.

11) Kiedy (podać datę) miał miejsce podział nieruchomości (działki nr (...)), w wyniku którego powstały wyodrębnione 4 działki, tj. działka nr (...), nr (...), nr (...) i nr (...)? Należy podać powierzchnię działki nr (...) będącej przedmiotem ww. podziału. Należy wskazać również powierzchnię wyodrębnionych działek (nr działki).

Odpowiedź: Podział nieruchomości oznaczonej nr (...) o pow. (...) m² na działki nastąpił 10 maja 2024 r.

Wydzielono działki:

- (...) o pow. (...) m,
- (...) o pow. (...) m²,
- (...) o pow. (...) m²,
- (...) o pow. (...) m² - stanowi drogę wewnętrzną.

12) W zakresie skutków podatkowych sprzedaży jakiej nieruchomości oczekuje Pani wydania interpretacji indywidualnej w ramach przedstawionego opisu stanu faktycznego /zdarzenia przyszłego? Prosimy wskazać: oznaczenie geodezyjne nieruchomości (działki /działek (nr działki)), które były/będą przedmiotem sprzedaży oraz datę dokonanej lub przewidywanej/przybliżonej sprzedaży przez Panią ww. nieruchomości;

Odpowiedź: W wyniku zniesienia współwłasności stała się Pani właścicielką działki nr (...) oraz udziału 1/3 w działce nr (...). Zamierza Pani sprzedać działkę nr (...) i całość dochodu przeznaczyć na zaspokojenie celu mieszkaniowego.

13) Czy wartość przychodu (tj. wartość wyrażona w umówionej cenie sprzedaży) uzyskanego przez Panią z dokonanej/z planowanej sprzedaży nieruchomości (należy podać (nr działki)), zostanie wydatkowana przez Panią, w okresie nie później niż trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie na Pani własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Należy doprecyzować/wskazać na jakie dokładnie cele mieszkaniowe zamierza przeznaczyć Pani przychód z odpłatnego zbycia

ww. nieruchomości? Należy wskazać jakiego rodzaju wydatki, które poniesie Pani będą dotyczyć Pani „własnych celów mieszkaniowych”.

Odpowiedź: Tak, cała wartość przychodu ze sprzedaży nieruchomości nr (...), bez względu na to czy sprzedaż odbędzie się w częściach czy w całości, zostanie przeznaczona w okresie najpóźniej trzech lat na cele mieszkaniowe.

Całość przychodów ze sprzedaży nieruchomości nr (...) oraz ze sprzedaży udziału w drodze oznaczonej działką nr (...) zostanie wydatkowana wyłącznie na zaspokojenie wyłącznie Pani celów mieszkaniowych w 100%.

a) czy wydatkiem stanowiącym Pani „własny cel mieszkaniowy”, będzie nabycie domu? W przypadku odpowiedzi twierdzącej należy wskazać:

- jaki udział Pani nabędzie w budynku mieszkalnym (określonym we wniosku jako „dom”)?
- w jaki sposób (w drodze jakiej czynności prawnej – umowy lub zdarzenia prawnego np. w drodze umowy kupna, innej – jakiej?) nabędzie Pani ww. dom?
- w jakim celu nabędzie Pani ww. dom? W jaki sposób będzie wykorzystywała Pani ten dom do własnych celów mieszkaniowych? Czy w nabytym domu będzie Pani realizowała i zaspokajała własne potrzeby mieszkaniowe (czy Pani będzie w nim zamieszkiwała)? Czy ww. dom zamierza Pani wynajmować, podnajmować lub w jakikolwiek inny sposób czerpać korzyści z jego udostępnienia osobom trzecim? Czy zamiar nabycia ww. domu jest w celu np. darowizny, wynajmu, odsprzedaży, wykorzystania w działalności gospodarczej itp. Proszę dokładnie wyjaśnić cel nabycia tego domu.
- czy będzie posiadała Pani prawo własności lub współwłasności do działki (gruntu) zabudowanego ww. domem, tj. czy będzie posiadała Pani prawo własności lub współwłasności do gruntu i budynku mieszkalnego (domu)?

Odpowiedź: Nie wie Pani czy zaspokojenie Pani celów mieszkaniowych nastąpi przez zakup domu czy mieszkania lecz na pewno będzie to zakup w 100% wyłącznie na Pani rzecz.

Zakup nastąpi wyłącznie w formie aktu notarialnego.

O ile nabędzie Pani dom mieszkalny to będzie służył 100% Pani celom mieszkaniowym.

Nie zamierza Pani wynajmować domu ani mieszkania.

Zamierza Pani nabyć nieruchomość mieszkaniowa w (...) i z uwagi na poziom cen (...) lokali mieszkalnych, przychód ze sprzedaży nieruchomości w (...) oznaczony działką nr (...) będzie kwotą dość skromną i raczej nie pozwoli na zakup domu, a jedynie niewielkiego mieszkania.

Na dzień dzisiejszy nie może Pani odpowiedzieć w 100% czy kupi dom czy mieszkanie. Wie Pani, że nabędzie Pani 100% udziału w nieruchomości.

Ewentualnie nabyty dom nie zamierza Pani nikomu darować.

b) Czy wydatkiem stanowiącym Pani „własny cel mieszkaniowy”, będzie nabycie mieszkania? W przypadku odpowiedzi twierdzącej należy wskazać:

- jaki udział Pani nabędzie w mieszkaniu?
- jaka będzie forma prawna ww. mieszkania (np. spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, (inny – jaki?))?
- w jaki sposób (w drodze jakiej czynności prawnej – umowy lub zdarzenia prawnego np. w drodze umowy kupna, innej – jakiej?) nabędzie Pani ww. mieszkanie?

- w jakim celu nabędzie Pani ww. mieszkanie? W jaki sposób będzie wykorzystywała Pani to mieszkanie do własnych celów mieszkaniowych? Czy w nabytym mieszkaniu będzie Pani realizowała i zaspokajała własne potrzeby mieszkaniowe (czy Pani będzie w nim zamieszkiwała)? Czy ww. mieszkanie zamierza Pani wynajmować, podnajmować lub w jakikolwiek inny sposób czerpać korzyści z jego udostępnienia osobom trzecim? Czy zamiar nabycia ww. mieszkania jest w celu np. darowizny, wynajmu, odsprzedaży, wykorzystania w działalności gospodarczej itp. Proszę dokładnie wyjaśnić cel nabycia tego mieszkania.

Odpowiedź: O ile nabędzie Pani lokal mieszkalny to nabędzie Pani 100% udziału w lokalu.

Nie wie Pani jaka będzie forma własności czy własność czy użytkowanie wieczyste, czy ewentualnie spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu. Zakup nastąpi wyłącznie w formie aktu notarialnego.

Mieszkanie będzie wykorzystywać wyłącznie na Pani cele mieszkaniowe.

Na dzień złożenia wniosku nie ma Pani pieniędzy ze sprzedaży i z tego powodu nie dokonuje poszukiwań i dokładnej analizy rynku.

podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług:

1) Czy zakresem postawionego we wniosku pytania objęte są obie działki, o których mowa we wniosku, tj. działka nr (...) i udział w działce nr (...)?

Odpowiedź: Tak.

2) Czy działka nr (...) lub jej część, bądź powstałe w wyniku wydzielenia działki nr (...) i nr (...) były/są przedmiotem najmu, dzierżawy, użyczenia dzierżawy? Jeżeli tak, to należy wskazać, kiedy ww. działki zostały oddane w najem/dzierżawę/użyczenie oraz czy udostępnianie to miało/ma charakter odpłatny, czy nieodpłatny?

Odpowiedź: Nie, nigdy ani działka nr (...) ani wyłonię z niej działki nigdy nie były przedmiotem najmu, dzierżawy, najmu użyczenia.

3) W związku z podaniem informacji, że w 2020 roku rodzice podarowali Pani udział w nieruchomości oznaczonej nr (...), na której rozpoczęli budowę w 2007 r. trzech budynków, to należy wskazać czy:

- a) na dzień otrzymania przez Panią udziału w nieruchomości nr (...) (z której w wyniku podziału powstała m.in. działka nr (...) i działka nr (...)),
- budynek o przeznaczeniu agroturystycznym posadowiony na działce nr (...) był budynkiem w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r., poz. 2351),
- droga wewnętrzna na działce nr (...) była budowlą w rozumieniu przepisów art. 3 pkt 3 ww. ustawy Prawo budowlane,

Odpowiedź: Na dzień darowizny budynki nie były odebrane przez PINB.

Działka nr (...) i wyłonię działki:

- Na dzień darowizny budynek był w stanie budowy i miał charakter budynku gospodarczego,
- Na dzień darowizny droga była w stanie budowy.

b) budynki/budowle znajdujące się na tej nieruchomości przed ich nabyciem przez Panią były wykorzystywane przez poprzednich właścicieli (rodziców)?

Odpowiedź: Budowla - droga była wykorzystywana jako droga wyłącznie dla Pani rodziców i dla Pani, budynki nie były wykorzystywane.

4) Czy budynek o przeznaczeniu agroturystycznym znajdujący się na działce nr (...) na dzień sprzedaży będzie budynkiem w rozumieniu przepisów art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane?

Odpowiedź: Zmiana charakteru budynków nastąpiła w maju 2024 r. po wydaniu decyzji budowlanej zmieniającej budynki gospodarcze na budynki mieszkalne dwulokalne o funkcji agroturystycznej przez Starostę (...).

Tak, na dzień sprzedaży budynek będzie budynkiem w rozumieniu ustawy.

5) W jaki sposób od nabycia w 2020 r. nieruchomości/udział w nieruchomości były wykorzystywane przez Panią?

Odpowiedź: Budynki nie były wykorzystywane.

6) W przypadku, gdy działka nr (...) w momencie dostawy będzie niezabudowana należy wskazać:

a) jakie jest jej przeznaczenie zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego?

b) W przypadku, gdy brak miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, czy dla ww. działki wydano decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu?

Odpowiedź: Działka nr (...) zgodnie z decyzją Burmistrza (...) jest drogą wewnętrzną.

Pytania

1. Czy będzie Pani zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego od dochodu uzyskanego ze sprzedaży części lub całości nieruchomości w przypadku gdy w całości przeznaczy Pani uzyskane środki ze sprzedaży na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych w szczególności art. 21. ust. 1 pkt 131?
2. Czy będzie Pani zobowiązana zapłacić podatek VAT od sprzedaży całości lub części przedmiotowej nieruchomości mimo, że:
 - nie odliczała/nie obniżała Pani kwoty podatku VAT o kwotę podatku naliczonego
 - wydatki na ulepszenie nie przekroczyły 30% wartości początkowej nieruchomości /obiektu?

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest odpowiedź na pytanie nr 1 dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych, natomiast w zakresie podatku od towarów i usług (pytanie nr 2) zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie.

Pani stanowisko w sprawie

Ad 1

Stoi Pani na stanowisku, że nie będzie Pani zobowiązana zapłacić podatek dochodowy od sprzedaży całości lub części przedmiotowej nieruchomości, z uwagi na to, że nie posiada Pani i nie posiadała Pani mieszkania, a całość dochodu ze sprzedaży przeznaczy Pani na własne cele mieszkaniowe, chce Pani skorzystać z ulgi mieszkaniowej.

Stanowisko w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego oparła Pani na art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

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 r. 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.

Stosownie do treści art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) 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,
- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że nienastępująca w wykonaniu działalności gospodarczej sprzedaż nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w tym przepisie przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, skutkuje powstaniem przychodu. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw nastąpi po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Zatem, w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, co do zasady decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób ich nabycia.

Nieistotny dla opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest sam fakt podziału nieruchomości, jeżeli przez podział nieruchomości rozumie się proces mający na celu np. zyskanie korzystniejszej konfiguracji poszczególnych nieruchomości (działek). Jeżeli zatem właściciel (współwłaściciel) dokonuje podziału nieruchomości, nie mamy do czynienia z żadnym nabyciem, bo chodzi o nieruchomość, której ta osoba jest już właścicielem (współwłaścicielem). Sam podział nieruchomości (działek) nie stanowi przy tym daty nowego nabycia w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W wyniku podziału właściciel (współwłaściciel) nie nabędzie bowiem, żadnych nowych nieruchomości ponad to, czego jest już właścicielem. W wyniku samego podziału działek nie zmieni się struktura własności każdej z mniejszych działek wydzielonych w drodze podziału. Właściciel nadal będzie posiadał takiej samej wielkości nieruchomości jak przed podziałem, tyle że w mniejszych działkach. Stąd czynność ta nie ma wpływu na określenie początku biegu terminu, o którym mowa art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Fakt podziału nieruchomości pozostaje bez znaczenia, gdyż jak zostało już wskazane na wstępie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzależniają skutki podatkowe odpłatnego zbycia nieruchomości od daty jej nabycia, a nie od daty podziału.

Wyjaśnić należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie precyzuje pojęcia „nabycie”, a także nie wskazuje, czy ma to być nabycie odpłatne, czy nieodpłatne. Nie określa również, na podstawie jakiej czynności prawnej bądź zdarzenia prawnego może nastąpić nabycie nieruchomości, ich części oraz udziału w nieruchomości lub praw majątkowych. Zatem, pojęcie to należy rozumieć szeroko, co oznacza, że z nabyciem nieruchomości lub praw majątkowych wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mamy do czynienia z chwilą uzyskania prawa

własności do nieruchomości lub tych praw, bez względu na charakter czynności prawnej, na podstawie której doszło do przysporzenia majątkowego w postaci własności rzeczy lub praw.

Interpretacja pojęcia „nabycie” została przedstawiona w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 listopada 2009 r., sygn. akt II FSK 1489/08, w którym Sąd stwierdził, że aby ustalić, jaka czynność prawna wyznacza początek biegu pięcioletniego terminu należy odwołać się do regulacji zawartych w prawie cywilnym. Według Kodeksu cywilnego nabycie jest to uzyskanie prawa własności rzeczy. Zatem, aktywa majątkowe ulegają zwiększeniu. Przez pojęcie „nabycie” użyte w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy rozumieć każde zwiększenie aktywów majątku podatnika.

Jak wskazano powyżej, moment przeniesienia prawa własności w prawie podatkowym określany jest zgodnie z normami prawa cywilnego.

Przepis art. 155 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.), stanowi, że:

Umowa sprzedaży, zamiany, darowizny, przekazania nieruchomości lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły.

Zgodnie z art. 888 § 1 ustawy Kodeks cywilny,

Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku.

Zgodnie z prawem cywilnym darowizna dochodzi do skutku w drodze umowy jednostronnie zobowiązującej, której treścią jest zarówno zobowiązanie darczyńcy do spełnienia świadczenia pod tytułem darmym na rzecz obdarowanego, czyli do dokonania rozporządzenia i wydania przedmiotu darowizny, jak i oświadczenie obdarowanego o przyjęciu darowizny. Jeżeli przedmiotem darowizny jest nieruchomość, to umowa darowizny pod rygorem nieważności, powinna mieć formę aktu notarialnego. Tym samym zawarcie umowy darowizny nieruchomości powoduje przejście jej własności na obdarowanego z chwilą zawarcia aktu notarialnego, w którym darczyńca daruje tę nieruchomość obdarowanemu, a obdarowany darowiznę przyjmuje.

Celem postępowania o zniesienie współwłasności w rozumieniu przepisów ustawy Kodeks cywilny jest nowe ukształtowanie prawa własności rzeczy, która stanowi przedmiot współwłasności.

Zgodnie z art. 195 ustawy Kodeks cywilny:

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

Zgodnie z art. 196 § 1 ustawy Kodeks cywilny:

współwłasność jest albo współwłasnością w częściach ułamkowych, albo współwłasnością łączną.

Zgodnie z art. 196 § 2 ustawy Kodeks cywilny:

współwłasność łączną regulują przepisy dotyczące stosunków, z których ona wynika. Do współwłasności w częściach ułamkowych stosuje się przepisy niniejszego działu.

Istota współwłasności polega na tym, że współwłaścicielom przysługują części wspólnego prawa własności (tzw. udziały), którymi mogą swobodnie rozporządzać. Dopóki więc istnieje współwłasność można mówić tylko o istnieniu udziałów w tym prawie, o ich nabywaniu i zbywaniu, a nie o prawie do części rzeczy, o jej zbywaniu bądź nabywaniu w częściach. Współwłaściciele mają swoje udziały w prawie, ale nie w rzeczy. Będąca przedmiotem współwłasności rzecz jest niepodzielna i każdemu ze współwłaścicieli przysługuje prawo do całej rzeczy w trakcie trwania współwłasności, a nie jedynie do jej części określonej wielkością jego udziału. Każdy ze współwłaścicieli ma jednakowe prawo do całej rzeczy, ograniczone jedynie takim samym prawem pozostałych współwłaścicieli, a mianowicie każdy jest uprawniony do współposiadania rzeczy wspólnej oraz do korzystania z niej w takim zakresie, jaki daje się pogodzić ze współposiadaniem i korzystaniem z rzeczy przez pozostałych współwłaścicieli (art. 206 ustawy Kodeks cywilny). Natomiast w myśl art. 210 ustawy Kodeks cywilny,

każdy ze współwłaścicieli może żądać zniesienia współwłasności.

Przez zniesienie współwłasności rozumie się likwidację łączącego współwłaścicieli stosunku prawnego, która następuje w drodze umowy lub orzeczenia sądu.

W świetle art. 211 i art. 212 ustawy Kodeks cywilny, zniesienie współwłasności może nastąpić przez podział rzeczy wspólnej, a gdy rzeczy nie da się podzielić, przez przyznanie rzeczy jednemu ze współwłaścicieli z obowiązkiem spłaty pozostałych, bądź przez podział cywilny, polegający na sprzedaży rzeczy wspólnej i podziale uzyskanej ceny stosownie do wielkości udziałów współwłaścicieli. W rezultacie, w wyniku zniesienia współwłasności dochodzi więc jedynie do nowego ukształtowania prawa własności poprzez odebranie temu prawu cechy wspólności. Jednym ze sposobów zniesienia współwłasności jest fizyczny podział rzeczy wspólnej między współwłaścicielami. Następuje to w drodze przyznania każdemu ze współwłaścicieli wyodrębnionej (podzielonej) rzeczy współwłasności. Zniesienie współwłasności nie stanowi nabycia rzeczy, jeżeli mieści się w ramach udziału jaki przypadał byłym współwłaścicielom w rzeczy wspólnej i odbyło się bez spłat i dopłat. Za datę nabycia nieruchomości lub prawa - w przypadku ich sprzedaży, które przypadły danej osobie w wyniku zniesienia współwłasności, należy zatem przyjąć datę ich pierwotnego nabycia, jeżeli wartość otrzymanej przez daną osobę nieruchomości lub prawa w wyniku zniesienia współwłasności mieści się w udziale, jaki przysługuje tej osobie w majątku objętym współwłasnością oraz zniesienie współwłasności zostało dokonane bez spłat i dopłat. Gdy w wyniku zniesienia współwłasności udział danej osoby ulega powiększeniu, mamy do czynienia z nabyciem, gdyż zwiększa się stan jej majątku osobistego.

Ponadto, należy wyjaśnić, że o tym, czy w wyniku zniesienia współwłasności doszło do nowego nabycia ponad wcześniej posiadany udział decyduje porównanie wartości tych nieruchomości, a nie ich powierzchni. Może się zdarzyć, że większą wartość będzie miała nieruchomość o mniejszej powierzchni. Tak więc, co do zasady, zniesienie współwłasności jest formą nowego nabycia tylko wówczas, gdy w wyniku tego zniesienia współwłasności podatnik otrzymuje nieruchomość, której wartość po dokonanych podziale przekracza wartość udziału jaki pierwotnie podatnikowi przysługiwał. Zatem, jeżeli przy dokonaniu zniesienia współwłasności wystąpiło przysporzenie majątku ponad posiadany udział przed zniesieniem współwłasności oznacza to, że dla części udziału w nieruchomości nabytego w drodze zniesienia współwłasności dniem nabycia będzie dzień, w którym nastąpiło zniesienie współwłasności.

Zgodnie z teorią prawa rzeczowego przyznanie danej osobie na wyłączną własność rzeczy w wyniku zniesienia współwłasności jest nabyciem tych rzeczy. Natomiast mając na uwadze przyjętą linię orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego nabyciem w

rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest przyznanie rzeczy na wyłączną własność jednemu ze współwłaścicieli w wyniku zniesienia współwłasności, jeżeli:

- podział taki jest ekwiwalentny w naturze i nie towarzyszą mu spłaty i dopłaty lub
- wartość otrzymanej przez daną osobę rzeczy w wyniku podziału tego majątku, mieści się w udziale, jaki współwłaścicielowi przysługuje w rzeczy wspólnej.

Jeżeli więc spełnione są wymienione wyżej warunki, zniesienie współwłasności nieruchomości nie może być rozpatrywane w kategoriach nabycia. W takiej sytuacji za datę jej nabycia uznać należy datę pierwotnego nabycia udziału w nieruchomości. Jeżeli jednak na skutek dokonanego podziału nieruchomości lub zniesienia współwłasności przysługujący danej osobie udział ulega powiększeniu lub też towarzyszą mu spłaty i dopłaty wówczas czynność ta skutkuje nabyciem ponad dotychczas posiadany udział.

Uwzględniając powyższe oraz przyjmując za Panią, że cyt. „Wartość udziałów w działce /działkach podlegających zniesieniu współwłasności została uzgodniona zgodnie przez strony po dokonaniu analizy wartości rynkowych nieruchomości podobnych. Wartość udziałów przed i po zniesieniu współwłasności jest taki sam. Nie nastąpiło dodatkowe przysporzenie majątkowe po zniesieniu współwłasności. Przy zniesieniu współwłasności nie towarzyszyły spłaty ani dopłaty.”, stwierdzić należy, że dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych dokonane w 2024 r. zniesienie współwłasności nie stanowi dla Pani nabycia nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zatem, za datę nabycia przedmiotowych nieruchomości (działki nr (...) oraz udziału 1/3 w działce nr (...)) należy uznać 2020 r. (nabycie w drodze darowizny od rodziców).

Zatem, planowane przez Panią odpłatne zbycie działki nr (...), w sytuacji gdy nastąpi przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie (tj. odpłatne zbycie w okresie do 31 grudnia 2025 r.) i nie zostanie dokonane w wykonywaniu działalności gospodarczej będzie stanowić źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

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

Podstawą obliczenia podatku, o której mowa w ust. 1, jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Zgodnie z uregulowaniami zawartymi w art. 19 ust. 1 ww. ustawy:

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

Ustalenie kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia odbywa się natomiast zgodnie z art. 22 ust. 6c lub 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

W myśl art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Stosownie do art. 22 ust. 6d ww. ustawy:

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

Stosownie do art. 22 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Jak wynika z powyższych przepisów, podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa określonym zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. wartością wyrażoną w cenie określonej w umowie sprzedaży pomniejszoną o koszty odpłatnego zbycia), a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c lub – w przedmiotowej sprawie – art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do treści 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.

Z kolei, jak stanowi 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.

W myśl natomiast art. 30e ust. 7 ww. ustawy:

W przypadku niewypełnienia warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 podatnik jest obowiązany do złożenia korekty zeznania, o którym mowa w art. 45

ust. 1a pkt 3, i do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 45 ust. 4 pkt 4, do dnia zapłaty podatku łącznie.

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

W terminie określonym w ust. 1 podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym 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.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy stanowi, że:

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.

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.

Należy wyjaśnić, że powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości (prawa majątkowego), 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.

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

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

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

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

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

Zgodnie z art. 21 ust. 25a ww. ustawy:

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

W myśl art. 21 ust. 26 ww. ustawy:

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.

Zgodnie z art. 21 ust. 28 ww. ustawy:

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.

Wskazać w tym miejscu należy, że ulgi i zwolnienia są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483 ze zm.) stanowiącego, że:

Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Oznacza to, że wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. Tym samym podkreślenia wymaga fakt, że tylko określone zdarzenia prawne, bądź spełnienie określonych przesłanek, od których ustawodawca uzależnia prawo do zwolnienia z opodatkowania, skutkuje zwolnieniem przychodu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że w prawie podatkowym w stosunku do wszelkich ulg i zwolnień zabronione jest stosowanie rozszerzającej wykładni przepisów.

Z istoty rozwiązania zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości

skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości i określonych praw majątkowych nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym została ona dokonana, na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe.

W związku z tym, tylko wydatkowanie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości i określonych praw majątkowych – w terminie i na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131, a szczegółowo określone w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – pozwala na zastosowanie przedmiotowego zwolnienia.

Celem takim może być zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ww. ustawy, wydatek poniesiony na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem.

Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy 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. Tak więc uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

Zatem, przy zwolnieniu uwzględnić można tylko takie wydatki, które poniesione zostaną na „własne cele mieszkaniowe”. Przy czym „własne cele mieszkaniowe” należy rozumieć jednoznacznie zgodnie z wykładnią literalną. Podkreślenia wymaga bowiem, że ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wypływa daleko idąca konsekwencja zawarta w stwierdzeniu „własne cele mieszkaniowe”. U podstaw omawianego zwolnienia legło bowiem założenie, że nie powinny być opodatkowane środki wydane na realizację własnego celu mieszkaniowego zbywającego. Powyższy warunek wynika wprost z brzmienia przepisu normującego zwolnienie. Warunkiem zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych. Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. Ustawodawca wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe, a te realizowane są w dłuższym okresie czasu.

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 niezaspokojonych celów mieszkaniowych.

Z punktu widzenia ustawodawcy istotne jest bowiem, aby wydatkowanie przychodu było ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Oznacza to, że w momencie poniesienia wydatku celem podatnika powinno być dążenie, aby w tej nowej nieruchomości (lokalu) zamieszkać. Wyrażenie „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie nieruchomości (mieszkania) w znaczeniu przedmiotowym.

Same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu nieruchomości/lokalu mieszkalnego 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 (lokalu mieszkalnego) 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.

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

Pojęcie celu związane jest z wewnętrzną postawą człowieka, określaną najczęściej mianem chęci, woli, dążenia, zamiaru, postawy motywującej (powodującej) ludzkie działanie. Zatem, wydatek poniesiony na własne cele mieszkaniowe, to wydatek dokonany w zamiarze zaspokajania własnych potrzeb mieszkaniowych. Utwierdza to w przekonaniu, że istotny jest zamiar nabycia nieruchomości na cele mieszkaniowe, który powinien prowadzić do zamieszkania w nabytej nieruchomości.

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

W tym miejscu jeszcze raz należy podkreślić, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych dopuszcza możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego poprzez przeznaczenie przychodu ze sprzedaży na wskazane w tej ustawie cele mieszkaniowe, o jakich mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1. Niemniej jednak, aby podatnik mógł wywodzić prawo do zastosowania przedmiotowego zwolnienia, a tym samym z niego skorzystać, to musi bezwzględnie spełnić wynikające z tego przepisu warunki.

Z opisu sprawy wynika, że zamierza Pani sprzedać działkę nr (...) i przeznaczyć przychód uzyskany ze sprzedaży (w ciągu 3 lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie) na zakup nieruchomości mieszkaniowej (mieszkania/lokalu mieszkalnego /domu), przeznaczonej na własne cele mieszkaniowe.

Reasumując, w tak przedstawionych przez Panią okolicznościach rozpatrywanej sprawy, należy stwierdzić, że w przypadku sprzedaży do 31 grudnia 2025 r. nieruchomości (działki nr (...)), czyli przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym doszło do jej nabycia (2020 r.), sprzedaż ta będzie stanowiła dla Pani źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegające opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach określonych w art. 30e ww. ustawy. Jednakże, wydatkowanie przez Panią – w ustawowo określonym terminie, tj. w okresie począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie – przychodu z ww. odpłatnego zbycia nieruchomości na Pani własne cele mieszkaniowe, tj. jak Pani wskazała nabycie lokalu mieszkalnego/budynku mieszkalnego, w którym będzie Pani realizowała własne cele mieszkaniowe (będzie Pani w nim zamieszkiwała), uprawnia Panią do skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zaznaczyć jednakże należy, że ww. zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu sprzedaży ww. nieruchomości jaka proporcjonalnie odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie osiągniętym z odpłatnego zbycia przedmiotowej nieruchomości. Zatem, w sytuacji gdy cały przychód osiągnięty przez Panią ze zbycia nieruchomości zostanie wydatkowany na nabycie lokalu mieszkalnego/budynku mieszkalnego – tym samym, dochód z tytułu sprzedaży ww. nieruchomości będzie w całości zwolniony z podatku dochodowego.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

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

Organ podkreśla, że procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretacje opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku – nie prowadzi postępowania dowodowego, w związku z czym nie jest obowiązany, ani uprawniony do oceny załączonych dokumentów. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ma na celu wyjaśnienie wątpliwości co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego materialnego do określonego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Przedmiotem interpretacji wydanej na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) jest sam przepis prawa. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest ustalanie stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), stanowi to bowiem domenę ewentualnego postępowania podatkowego. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku tego postępowania okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne. Organ nie prowadzi postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku do tych okoliczności wyraża swoje stanowisko, które zawsze musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę. Jeżeli zatem, przedstawione we wniosku zdarzenie przyszłe będzie różniło się od występującego w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie Pani chroniła w zakresie przedstawionego zdarzenia przyszłego. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu opisu sprawy przedstawionego we wniosku, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Jednocześnie wyjaśnić należy, że na powstanie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych nie ma wpływu wystąpienie (lub niewystąpienie) obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług. Kwestie związane z tym podatkiem są regulowane poprzez odrębne przepisy zawarte w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.). Oznacza to, że rozstrzygnięcia spraw w zakresie regulowanym ustawą o podatku od towarów i usług zasadniczo nie mają wpływu na rozstrzygnięcia w zakresie regulowanym ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych.

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 2024 r. poz. 935; 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.).