

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	614594
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-11-27T15:18:06.411
Tytuł (teza):	Skutki podatkowe sprzedaży nieruchomości nabytej w ramach datio in solutum oraz możliwości skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-11-22T09:10:41.663
Sygnatura:	0112-KDSL1-1.4011.511.2024.1.MW
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • majątek-majątek prywatny • nieruchomości-nabycie nieruchomości • nieruchomości-sprzedaż nieruchomości • świadczenie-swiadczenie w miejsce wypełnienia (Datio in solutum)
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-lit. a
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 w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowny Panie,

stwierdzam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanych zdarzeń przyszłych w podatku dochodowym od osób fizycznych jest:

- prawidłowe w części dotyczącej rozpoznania przychodu ze zbycia części prawa do Nieruchomości 1 w oparciu o art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy;
- nieprawidłowe w części dotyczącej możliwości zastosowania zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy, do dochodu ze sprzedaży części prawa do Nieruchomości 1.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

27 września 2024 r. wpłynął Pana wniosek z 19 września 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych.

Opis zdarzeń przyszłych

(...) Wnioskodawca będący osobą fizyczną niedziałającą w ramach działalności gospodarczej i pozostający w ustroju wspólności majątkowej małżeńskiej zamierza zbyć posiadany udział w nieruchomości gruntowej położonej w (...), zabudowanej budynkami: niemieszkalnym, biurowym i magazynowym oraz budowlami (silos, zbiornik) (dalej: Nieruchomość 1).

Nieruchomość została nabyta przez Wnioskodawcę w październiku 2017 r. W okresie, w którym dokonano nabycia, Wnioskodawca był współnikiem spółki jawnej, ale zgodnie z wolą stron umowy oraz okolicznościami sprzedaży nieruchomości w nabyciu działań wyłącznie w ramach zarządu majątkiem prywatnym.

W dniu 1 grudnia 2017 r. nieruchomość została wprowadzona przez Wnioskodawcę do spółki komandytowej (aport).

W listopadzie 2023 r. interesariusze spółki komandytowej powzięli decyzję o umorzeniu części wkładów do spółki. W związku z tą transakcją Wnioskodawca rozpoznał w ramach źródła z przychodu z kapitałów pieniężnych dochód z czynności umorzenia i zapłacił należny podatek dochodowy od osób fizycznych, o którym mowa w art. 30a u.p.d.o.f. Roszczenie z tytułu zobowiązania spółki komandytowej do świadczenia kwoty pieniężnej wynikającej z umorzenia na rzecz Wnioskodawcy zostało uregulowane poprzez przeniesienie wcześniej przypadającego Wnioskodawcy udziału w Nieruchomości 1 (datio in solutum). W związku z transakcją datio in solutum spółka komandytowa rozpoznała dochód do opodatkowania (jak ze sprzedaży na rzecz Wnioskodawcy).

W okresie od powtórnego nabycia (datio in solutum) Nieruchomość 1 nie została wprowadzona do działalności gospodarczej.

Środki uzyskane ze sprzedaży udziału w Nieruchomości 1 Wnioskodawca zamierza przeznaczyć na zakup prawa własności (33%) nieruchomości zabudowanej dwoma budynkami mieszkalnymi jednorodzinnymi położonymi w (...) (dalej: Nieruchomość 2), w którym zamierza realizować wyłącznie indywidualne cele mieszkaniowe – w jednym z budynków zamierza zamieszkać. Pozostała część udziału w Nieruchomości 2 będzie należeć w częściach wspólnych do ojca oraz siostry Wnioskodawcy. Wskazani krewni Wnioskodawcy będą w nieruchomości 2 również realizować swoje indywidualne cele mieszkaniowe. Żadna część z nabywanej nieruchomości mieszkaniowej nie zostanie przeznaczona na prowadzenie działalności gospodarczej.

Nabycie domu odbędzie się od podmiotu powiązanego w rozumieniu przepisów o cenach transferowych, po cenie rynkowej w terminie do trzech lat od transakcji zbycia Nieruchomości 1.

Podmiotem zbywającym będzie spółka z o.o. powstała z przekształcenia spółki jawnej, której Wnioskodawca jest nadal współnikiem.

Pytania

1. Czy przychód, który w okolicznościach sprawy osiągnie Wnioskodawca w związku ze zbyciem części prawa do Nieruchomości 1 powinien zostać rozpoznany w ramach przychodu ze zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.?
2. Czy jeżeli stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania 1 okaże się prawidłowe, to do dochodu powstałego w związku ze zbyciem części prawa do Nieruchomości 1 znajdzie zastosowanie zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.?

Pana stanowisko w sprawie

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania 1 wraz z uzasadnieniem.

W ocenie Wnioskodawcy, w związku z planowanym zbyciem części prawa do Nieruchomości 1 powinien rozpoznać on przychód w ramach źródła ze zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.) źródłami przychodów są 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, 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.

W ślad za art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. ilekroć 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.

Zgodnie z postanowieniami art. 10 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.f. przepisów ust. 1 pkt 8 nie stosuje się do odpłatnego zbycia składników majątku, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1, z zastrzeżeniem ust. 3 nawet jeżeli przed zbyciem zostały wycofane z działalności gospodarczej, a między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składniki majątku zostały wycofane z działalności i dniem ich odpłatnego zbycia, nie upłynęło 6 lat.

Zastrzeżenie art. 10 ust. 3 u.p.d.o.f. nie ma znaczenia w sprawie, gdyż zbywana nieruchomość nie jest budynkiem mieszkalnym.

Art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a u.p.d.o.f. przychodem z działalności gospodarczej są również przychody z odpłatnego zbycia składników majątku będących środkami trwałymi albo wartościami niematerialnymi i prawnymi, podlegającymi ujęciu w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wykorzystywanych na potrzeby

związane z działalnością gospodarczą lub przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej, z zastrzeżeniem ust. 2c; przy określaniu wysokości przychodów przepisy ust. 1 i art. 19 stosuje się odpowiednio.

Ponownie, zastrzeżenie art. 14 ust. 2c u.p.d.o.f. nie ma znaczenia w sprawie, gdyż zbywana nieruchomość nie jest budynkiem mieszkalnym.

Wnioskodawca nabył ponownie część prawa do Nieruchomości 1 do majątku prywatnego jako ekwiwalent należnej mu kwoty za umorzenie udziału kapitałowego w spółce komandytowej. W szczególności, wejście w ponowne posiadanie części prawa Nieruchomości 1 nie nastąpiło tytułem wycofania Nieruchomości 1 z działalności gospodarczej. Dokonana czynność bliższa jest bowiem nabyciu (zakupowi) części prawa do Nieruchomości 1 z potrąceniem należnej Wnioskodawcy kwoty z tytułu zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce komandytowej. Tożsamo sytuacja została potraktowana przez spółkę komandytową. Dokonując datio in solutum w postaci przeniesienia na Wnioskodawcę części prawa do Nieruchomości 1 uwolniła się ona od zobowiązania z tytułu umorzenia udziału kapitałowego i rozpoznała w związku z tym przychód, o którym mowa w art. 14a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

W świetle powyższego w ocenie Wnioskodawcy w sprawie w ogóle nie doszło do zdarzenia, o którym mowa w hipotezie przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. czyli wycofania nieruchomości z działalności gospodarczej. Doszło do czynności odpowiadającej sprzedaży części prawa do Nieruchomości 2 opodatkowanej w działalności spółki komandytowej i nabycia tegoż prawa przez Wnioskodawcę. Próba dowodu przeciwnego musiałaby w sensie logicznym uzasadniać wniosek, że sprzedaż środka trwałego przez spółkę jest tożsama z jej wycofaniem z majątku spółki do majątku wspólnika.

W konsekwencji, skoro w sprawie nie doszło do wycofania części prawa do Nieruchomości 1 z działalności gospodarczej, a nabycie nastąpiło do majątku prywatnego Wnioskodawcy, to jedynym źródłem, w którym Wnioskodawca może rozpoznać przychód ze sprzedaży tej części prawa do Nieruchomości 1 jest źródło, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. – przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości.

Oznacza to, że od daty nabycia nieruchomości do daty jej sprzedaży nie upłynie okres 5 lat, dochód z takiej transakcji powinien zostać opodatkowany zgodnie z art. 30e ust. 1 u.p.d.o.f., który stanowi, że 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.

Co istotne, w sprawie znajdzie zastosowanie również art. 30e ust. 2 u.p.d.o.f., zgodnie z którym 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.

Odwołując się do art. 22 ust. 6c u.p.d.o.f. należy wskazać, że 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.

Jest tak, że Wnioskodawca w okolicznościach sprawy jest uprawniony do rozpoznania jako koszt uzyskania przychodu w ramach transakcji kwoty należnej mu z tytułu zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce komandytowej. Skoro bowiem przeniesienie części prawa własności Nieruchomości 1 stanowiło ekwiwalent wypłaty gotówkowej to trzeba

stwierdzić, że Wnioskodawca w istocie poniósł ciężar ekonomiczny przyjęcia nieruchomości w wysokości ekwiwalentu należnej mu gotówki. Dowodem poniesienia tego kosztu może być w szczególności:

- Faktura, którą spółka wystawiła Wnioskodawcy z tytułu przeniesienia własności części prawa do Nieruchomości 1,
- Uchwała (zarządzenie) wspólników w sprawie zmniejszenia udziału kapitałowego Wnioskodawcy w spółce komandytowej.

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania 2 wraz z uzasadnieniem.

W ocenie Wnioskodawcy, w ślad za przedstawionymi okolicznościami sprawy, do dochodu uzyskanego przez niego w związku ze zbyciem części prawa do Nieruchomości 1 będzie on mógł zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. 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.

Jak stanowi art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a u.p.d.o.f., za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się: wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem – położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Skoro, uzyskany dochód powinien zostać opodatkowany zgodnie z zasadami, o których mowa w art. 30e u.p.d.o.f., a wydatek na Nieruchomość 2 będzie, jak wynika z okoliczności sprawy, spełniał przesłanki zastosowania zwolnienia (co do celu, czyli realizacja własnego celu mieszkaniowego Wnioskodawcę oraz co do rodzaju nieruchomości nabycie udziału w budynku mieszkalnym) to w omawianej sytuacji Wnioskodawca będzie mógł z przedmiotowego zwolnienia skorzystać.

Zwolnienie to będzie miało zastosowanie do dochodu uzyskanego przez Wnioskodawcę w ramach transakcji zbycia części prawa do Nieruchomości 1, czyli w szczególności nadwyżki kwoty uzyskanej ze sprzedaży ponad koszty uzyskania przychodu rozumianej jako kwota należna Wnioskodawcy z tytułu umorzenia udziału kapitałowego w spółce komandytowej.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest w części prawidłowe i w części nieprawidłowe.

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.

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

Jednym ze źródeł przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
 - b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
 - c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Podkreślić należy, że przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy formułuje generalną zasadę, zgodnie z którą 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, jeżeli nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej, skutkuje powstaniem przychodu. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw nastąpi po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie i nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Zatem, w przypadku sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskanego z tego tytułu dochodu ma moment i sposób ich nabycia.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że zamierza Pan zbyć posiadany udział w Nieruchomości 1. Nieruchomość 1 została przez Pana nabyta w październiku 2017 r. W dniu 1 grudnia 2017 r. została wprowadzona przez Pana do spółki komandytowej (aport). W listopadzie 2023 r. interesariusze spółki komandytowej powzięli decyzję o umorzeniu części wkładów do spółki. Roszczenie z tytułu zobowiązania spółki komandytowej do świadczenia kwoty pieniężnej wynikającej z umorzenia na Pana rzecz zostało uregulowane poprzez przeniesienie wcześniej przypadającego Panu udziału w Nieruchomości 1 (datio in solutum).

Ma Pan wątpliwości, czy sprzedaż udziału w Nieruchomości 1, który otrzymał Pan w ramach świadczenia w miejsce wykonania (datio in solutum) będzie po Pana stronie stanowiło przychód, który w okolicznościach sprawy powinien zostać rozpoznany w ramach art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W przedmiotowej sprawie wskazać należy na przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.).

W myśl art. 453 ustawy Kodeks cywilny,

Jeżeli dłużnik w celu zwolnienia się z zobowiązania spełnia za zgodą wierzyciela inne świadczenie, zobowiązanie wygasa. Jednakże gdy przedmiot świadczenia ma wady, dłużnik obowiązany jest do rękojmi według przepisów o rękojmi przy sprzedaży.

Umowa oparta na cywilnoprawnej konstrukcji świadczenia w miejsce wykonania (datio in solutum) – określana również jako świadczenie w miejsce wypełnienia – jest formą umowy uregulowanej w art. 453 ustawy Kodeks cywilny. Zgodnie z tym przepisem (zdanie pierwsze), jeżeli dłużnik w celu zwolnienia się z zobowiązania spełnia za zgodą wierzyciela inne świadczenie, zobowiązanie wygasa.

Celem datio in solutum jest zatem wygaśnięcie istniejących pomiędzy stronami zobowiązań poprzez spełnienie przez dłużnika świadczenia innego niż określone w treści

pierwotnej umowy. Zobowiązanie wówczas wygasa tak, jakby wygasło przez zwykłe wykonanie (np. przez zapłatę uzgodnionej pierwotnie kwoty), przy czym konieczną przesłanką wygaśnięcia zobowiązania – poza umową stron – jest rzeczywiste spełnienie świadczenia przez dłużnika.

Uregulowana w tym przepisie instytucja świadczenia w miejsce wypełnienia/wykonania (datio in solutum) stanowi jeden z wyjątków od zasady realnego wykonywania zobowiązań cywilnych, znajdujący podstawę w zasadzie swobody umów. Wskutek zawarcia umowy o świadczenie w miejsce wypełnienia dłużnik uzyskuje upoważnienie przemienne (facultas alternativa), umożliwiające mu wykonanie zobowiązania przez spełnienie świadczenia innego niż pierwotne. Z chwilą wypełnienia świadczenia zastępczego następuje wykonanie umowy datio in solutum, a zarazem wykonanie istniejącego zobowiązania, co prowadzi do jego wygaśnięcia. Roszczenie wierzyciela, wynikające z umowy zobowiązaniowej zostaje zaspokojone wskutek spełnienia przed dłużnika na jego rzecz świadczenia zastępczego.

W tym miejscu wskazać również należy, że moment przeniesienia prawa własności w prawie podatkowym określony jest zgodnie z normami prawa cywilnego.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia „nabycia”, należy zatem odwołać się do przepisów kodeksu cywilnego, a w szczególności do art. 155 § 1, który 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.

Podkreślić zatem należy, że użyty w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych termin „nabycie” oznacza każde przeniesienie na nabywcę własności rzeczy lub prawa w ramach spadku, innej jednostronnej czynności, na podstawie aktu prawnego, umowy sprzedaży, zamiany, darowizny lub innej umowy zobowiązującej do przeniesienia własności. Tak więc, jednym ze sposobów nabycia nieruchomości lub praw majątkowych jest nabycie własności nieruchomości lub praw majątkowych w zamian za zwolnienie z długu.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt przedmiotowej sprawy stwierdzić należy, że w zamian za zwolnienie z długu spółki komandytowej do świadczenia kwoty pieniężnej wynikającej z umorzenia części wkładów do spółki, otrzymał Pan w listopadzie 2023 r. świadczenie wzajemne, polegające na nabyciu udziału w Nieruchomości 1.

W ramach umowy datio in solutum doszło więc w analizowanej sprawie do nabycia przez Pana udziału w Nieruchomości 1.

Jak Pan podkreślił, w okresie od powtórnego nabycia (datio in solutum) Nieruchomość 1 nie została wprowadzona do działalności gospodarczej, a sprzedając tę nieruchomość nie będzie Pan działał w ramach działalności gospodarczej.

Biorąc pod uwagę powyższe, planowana przez Pana sprzedaż udziału w Nieruchomości 1, przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym dokonano jej nabycia w ramach umowy datio in solutum, stanowić będzie źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Tym samym, Pana stanowisko w zakresie pytania nr 1 należało ocenić jako prawidłowe.

Na podstawie art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Przedmiotem złożonego wniosku jest także możliwość skorzystania przez Pana ze zwolnienia od podatku w przypadku zakupu prawa własności (33%) w nieruchomości zabudowanej dwoma budynkami mieszkalnymi jednorodzinnymi (Nieruchomość 2).

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

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

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.

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 zmienia przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,

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

e) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego

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

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

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

Treść art. 21 ust. 26 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.

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.

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 Pana 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 udziału w Nieruchomości 1 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.

W świetle takiego wyjaśnienia nie zaspokaja swoich własnych potrzeb mieszkaniowych osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne nieruchomości w celach lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu, remontu w celu późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem lub dla realizacji potrzeb mieszkaniowych innych osób, np. dzieci czy innych członków rodziny. 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 orzecznictwie przyjmuje się, że cel mieszkaniowy wiąże się z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych, przy czym chodzi tu o potrzeby mieszkaniowe w sensie obiektywnym, a zatem potrzeby przeciętnego podatnika, który o ulgę się ubiega. Zawsze bowiem centrum życiowe koncentruje się w konkretnej nieruchomości (lokalu mieszkalnym) i ta właśnie nieruchomość służy zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych.

Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 15 lutego 2017 r. sygn. akt III SA/Wa 650/16:

W ocenie Sądu art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f. nie stoi na przeszkodzie skorzystania z analizowanej ulgi okoliczność, że podatnik nabywa kilka lokali mieszkalnych, jak i to, że aktualnie posiada inny lokal mieszkalny, w którym zamieszkuje. Niemniej jednak od okoliczności faktycznych konkretnej sprawy będzie zależało, czy rzeczywiście takie zakupy realizują ustawowy warunek uznania własnych celów mieszkaniowych. Jeżeli zatem podatnik dokonuje zakupu co najmniej dwóch lokali mieszkaniowych w dwóch różnych miejscowościach, co wynika stąd, że w jednej miejscowości pracuje, w drugiej koncentruje się jego życie rodzinne wówczas można uznać, że własny cel mieszkaniowy jest realizowany w odniesieniu do obu lokali. Także w sytuacji, gdy dwa położone obok siebie lokale mogą zostać połączone można uznać, że cel mieszkaniowy może być realizowany. Z drugiej jednak strony nie można mówić o realizacji własnych celów mieszkaniowych w sytuacji, gdy podatnik deklaruje, że jedno z zakupionych mieszkań zamierza przeznaczyć dla dzieci. Podatnik nie realizuje wówczas własnego celu mieszkaniowego ale cel mieszkaniowy innej osoby, i nie ma

tutaj znaczenia w jakim stosunku pokrewieństwa ta inna osoba pozostaje względem podatnika.

Wskazać należy, że ustawodawca – regulując omawiane zwolnienie – nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do podatników, którzy nie będą posiadać innych nieruchomości (lokalu mieszkalnych) niż nabyta lub wybudowana. Zatem, dla skorzystania z przedmiotowego zwolnienia nie będzie miało znaczenia dysponowanie przez podatnika prawem własności innego budynku mieszkalnego (lokalu mieszkalnego). Ustawa nie ogranicza prawa do zwolnienia co do liczby posiadanych lub nabywanych nieruchomości (lokalu mieszkalnych), jednakże wyraźnie wskazuje, że skorzystanie ze zwolnienia odnosi się tylko i wyłącznie do tych nieruchomości (lokalu mieszkalnych), które faktycznie służą zaspokojeniu własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Oznacza to, że w momencie poniesienia wydatku celem podatnika powinno być dążenie, aby w tym nowym budynku mieszkalnym (lokalu mieszkalnym) zamieszkać. Wyrażenie „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie mieszkania w znaczeniu przedmiotowym.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że środki uzyskane ze sprzedaży udziału w Nieruchomości 1 zamierza Pan przeznaczyć na zakup prawa własności (33%) nieruchomości zabudowanej dwoma budynkami mieszkalnymi jednorodzinnymi (Nieruchomość 2). W jednym z budynków zamierza Pan zamieszkać. Pozostała część udziału w Nieruchomości 2 będzie należeć w częściach wspólnych do Pana ojca oraz siostry. Wskazani krewni będą w Nieruchomości 2 również realizować swoje indywidualne cele mieszkaniowe. Nabycie domu odbędzie się w terminie do trzech lat od transakcji zbycia Nieruchomości 1.

Mając na uwadze powyższe wyjaśnienia oraz przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że w przypadku gdy środki uzyskane ze sprzedaży udziału w Nieruchomości 1 wydatkowane zostaną na zakup prawa własności (33%) nieruchomości zabudowanej dwoma budynkami mieszkalnymi jednorodzinnymi, a tylko w jednym z budynków zamierza Pan zamieszkać – to nie można uznać, że wydatek poniesiony na zakup udziału w tych dwóch budynkach mieszkalnych (udziału w nieruchomości obejmującej dwa budynki mieszkalne) zostanie w całości poniesiony na realizację Pana własnych celów mieszkaniowych. W tak przedstawionym opisie sprawy warunki ustawowe spełniać będzie jedynie ta część wydatku poniesionego na zakup udziału w Nieruchomości 2, która odnosić się będzie do budynku mieszkalnego, w którym zamierza Pan zamieszkać realizując – jak zastrzega przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy – własne cele mieszkaniowe.

Podkreślić bowiem należy, że jedynie takie wydatki zostaną poniesione na realizację Pana własnych celów mieszkaniowych.

Podsumowując, wydatkowanie w terminie trzech lat od transakcji zbycia udziału w Nieruchomości 1, na zakup udziału (33%) w nieruchomości zabudowanej dwoma budynkami mieszkalnymi jednorodzinnymi, w sytuacji gdy tylko w jednym z nich Pan zamieszka – uprawnia Pana do skorzystania ze zwolnienia od podatku, o którym mowa 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, wyłącznie w kwocie wydatkowanej na ten cel do wysokości odpowiadającej udziałowi w Nieruchomości 2, który odnosi się do tego budynku mieszkalnego, w którym Pan zamieszka realizując własne cele mieszkaniowe.

Tym samym, Pana stanowisko w zakresie pytania nr 2 należało ocenić jako nieprawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzeń przyszłych, które Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny/zdarzenie przyszłe sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym/zdarzeniem przyszłym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją aktualność.

Należy zaznaczyć, że w niniejszej interpretacji udzielono odpowiedzi wyłącznie w zakresie będącym przedmiotem wniosku (zadanych pytań). Inne kwestie przedstawione we własnym stanowisku i nieobjęte pytaniami nie mogą być – zgodnie z art. 14b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa – w wydanej interpretacji rozpatrzone.

W tym miejscu należy podkreślić, że zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Zatem, interpretacja wydawana jest w indywidualnej sprawie zainteresowanego, który składa wniosek o jej wydanie. Wobec powyższego, należy podkreślić, że niniejsza interpretacja indywidualna stanowi ochronę prawnopodatkową tylko dla Pana, a nie dla pozostałych współwłaścicieli nieruchomości.

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: Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan 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 Pan 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 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.).