

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 639996

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2025-05-27T09:00:28.465

Tytuł (teza): Zastosowanie zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy do przychodu z tytułu zamiany lokalu mieszkalnego na nieruchomość gruntową zabudowaną domem mieszkalnym i budynkiem gospodarczym.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2025-05-15T14:57:08.302

Sygnatura: IPPB4/4511-370/16/21/25-10/S/M

Słowa kluczowe: • nieruchomości
• nieruchomości-zbycie nieruchomości
• zamiana
• zbycie
• zwolnienie

Przepis: • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131

Zagadnienie: • Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna po wyroku sądu – stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

1. ponownie rozpatruję sprawę Pana wniosku z 19 marca 2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej – uwzględniam przy tym wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 18 listopada 2021 r. sygn. akt VIII SA/Wa 690/21 (data wpływu prawomocnego wyroku 11 marca 2025 r.) i

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

23 marca 2016 r. wpłynął Pana wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej. Uzupełnił go Pan pismem z 30 maja 2016 r. (data wpływu 31 maja 2016 r.) – w odpowiedzi na wezwanie. Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Zamierza Pan dokonać zawarcia umowy zamiany bez dopłat, swojego własnościowego spółdzielczego lokalu mieszkalnego o powierzchni 49,26 m² w (...) przy ulicy (...) na nieruchomość gruntową składającą się z jednej działki ewidencyjnej zabudowanej domkiem drewnianym o powierzchni 70 m² i budynkiem gospodarczym o powierzchni 90 m² we wsi (...), gmina (...). Zgodnie z informacją z ewidencji gruntów i budynków część nieruchomości o powierzchni 6,11 ha posiada oznaczenie B-R, zaś pozostała część nieruchomości oznaczona jest jako R lub Lz-R. Cała nieruchomość ma powierzchnię 0,98 ha. Swoją lokal mieszkalny otrzymał Pan w postaci darowizny od najbliższej rodziny (akt notarialny z 17 maja 2012 r.).

Uzupełnienie opisu zdarzenia przyszłego

Drewniany dom o powierzchni 70 m², stanowiący część nieruchomości, o której mowa w przedmiotowym wniosku, zgodnie z informacją z ewidencji gruntów i budynków posiadający oznaczenie (...) zaspokajał będzie tylko i wyłącznie Pana potrzeby mieszkaniowe całorocznie, tj. będzie spełniał funkcję mieszkalną przez cały rok.

Zgodnie z informacją uzyskaną z Urzędu Gminy, Gmina nie jest objęta planem zagospodarowania przestrzennego, w związku z tym, działki na których znajduje się przedmiotowa nieruchomość nie są objęte planem zagospodarowania przestrzennego. Obowiązuje studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego, które nie może być podstawą do wydania decyzji administracyjnych. Przedmiotowa nieruchomość nie stanowi również gospodarstwa rolnego, gdyż cała nieruchomość ma powierzchnię 0,98 ha.

Pytania

- 1) Czy jeżeli dokona Pan wyżej wymienionej zamiany przed upływem pięciu lat od otrzymania darowizny będzie Pan płacił podatek dochodowy od osób fizycznych w związku z przedmiotową zamianą?
- 2) Czy będzie Pan zwolniony od podatku dochodowego od osób fizycznych w związku z przedmiotową zamianą?

Pana stanowisko w sprawie

Pana zdaniem, nałożenie na Pana jakiegokolwiek podatku byłoby krzywdzące, ponieważ zamiany chce Pan dokonać bez żadnych dopłat (nieruchomość za nieruchomość) i w związku z tym uważa Pan, że nie osiągnie Pan z tego tytułu żadnego dochodu, a nawet będzie Pan zmuszony zainwestować znaczną kwotę na założenie centralnego ogrzewania.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, źródłem przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

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

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

Z powyższego wynika, Pana zdaniem, że zamiana stanowi odpłatne zbycie stanowiące źródło przychodu.

Pana zdaniem, jak stanowi przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwolnione są z podatku dochodowego 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 dwóch 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. Z uwagi na równowartość obu zamienianych praw (zamiany bez dopłat) uważa Pan, że powyższe zwolnienie będzie miało zastosowanie w jego sytuacji do całej wartości nieruchomości, gdyż od razu w wyniku zamiany poniesie Pan wydatki na własne cele mieszkaniowe w tej samej wysokości co wartość zbywanego prawa spółdzielczego. Dodatkowo pragnie Pan podkreślić, że stanowisko to jest tym bardziej uzasadnione, że pojęcie wydatków, o których mowa w ust. 1 pkt 131 jest pojęciem szerokim, określonym w przepisie art. 21 ust. 25 ww. ustawy, gdzie za wydatki takie uważa się między innymi 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. Przepis ten będzie miał zastosowanie, w Pana przypadku, gdyż nieruchomość którą zamierza Pan nabyć składa się tylko z jednej działki, z którą związany jest budynek mieszkalny i nieruchomość ta będzie służyła tylko i wyłącznie zaspokojeniu Pana potrzeb mieszkaniowych. Podkreśla Pan, że nieruchomość ta nie będzie służyła do prowadzenia działalności rolniczej co do której nie ma Pan wykształcenia ani zamiłowania.

Postępowanie przed sądem administracyjnym/sądami administracyjnymi

Rozpatrzyłem Pana wniosek – 30 czerwca 2016 r. wydałem interpretację indywidualną Nr IPPB4/4511-370/16-4/PP, w której uznałem Pana stanowisko za nieprawidłowe. Interpretację doręczono Panu 5 lipca 2016 r.

14 lipca 2016 r. wniósł Pan wezwanie do usunięcia naruszenia prawa (data wpływu 18 lipca 2016 r.). Pismem z 12 sierpnia 2016 r. Nr IPPB4/4511-1-78/16-2/PP (doręczenie zastępcze w dniu 2 września 2016 r.) stwierdziłem brak podstaw do zmiany ww. indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

16 września 2016 r. wniósł Pan skargę na tę interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił skarżoną interpretację – wyrokiem z 6 października 2016 r. sygn. akt III SA/Wa 3093/16. Wniosłem skargę kasacyjną od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Wyrokiem z 15 września 2020 r. sygn. II FSK 1148/18 Sąd oddalił skargę kasacyjną Organu.

Zatem, wyrok z 6 października 2016 r. sygn. akt III SA/Wa 3093/16 stał się prawomocny od 15 września 2020 r. Prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wpłynął do tut. Organu w dniu 1 marca 2021 r.

W wykonaniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego ponownie rozpatrzyłem Pana wniosek i 1 czerwca 2021 r. wydałem interpretację indywidualną Nr IPPB4/4511-370/16/21-5/S/JM, w której uznałem Pana stanowisko za nieprawidłowe. Interpretację doręczono Panu 8 czerwca 2021 r.

6 lipca 2021 r. wniósł Pan skargę na tę interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił skarżoną interpretację – wyrokiem z 18 listopada 2021 r. sygn. akt VIII SA/Wa 690/21. Wniosłem skargę kasacyjną od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 28 listopada 2024 r. sygn. akt II FSK 298/22 oddalił skargę kasacyjną. Wyrok z 18 listopada 2021 r. sygn. akt VIII SA/Wa 690/21 stał się prawomocny od 28 listopada 2024 roku. Prawomocny wyrok wpłynął do tut. Organu 11 marca 2025 r.

Ponowne rozpatrzenie wniosku – wykonanie wyroku

Zgodnie z art. 153 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.):

Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

Wykonuję obowiązek, który wynika z tego przepisu, tj.:

- uwzględniam ocenę prawną i wskazania dotyczące postępowania, które wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w ww. wyroku;
- ponownie rozpatruję Pana wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej – stwierdzam, że stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.):

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

Źródła przychodów

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

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

- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a – c – przed upływem 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.

Odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub prawa przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości miało miejsce po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art.10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy, a kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

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.

Na gruncie art. 155 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2014 r. poz. 121):

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 cytowanym powyżej przepisie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych termin „nabycie” oznacza każde przeniesienie na nabywcę własności rzeczy w ramach spadku, innej jednostronnej czynności, na podstawie aktu prawnego, umowy sprzedaży, zamiany, darowizny lub innej umowy zobowiązującej do przeniesienia własności rzeczy oznaczonej, co do tożsamości.

Tak więc, jednym ze sposobów nabycia nieruchomości bądź udziału w niej jest nabycie własności nieruchomości w drodze zamiany. Analogicznie, umowa zamiany jest jednym ze sposobów odpłatnego zbycia nieruchomości.

Umowa zamiany jest umową konsensualną, odpłatną i wzajemną, w której świadczenia obu stron mają charakter niepieniężny. Zgodnie z art. 603 ustawy Kodeks cywilny, przez umowę zamiany każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy, co stanowi również odpłatne zbycie rzeczy. Zamiana jest, więc umową o podobnym charakterze, co sprzedaż. Świadczy o tym między innymi fakt, że ustawodawca nie reguluje odrębnie tej umowy, a jedynie w art. 604 Kodeksu cywilnego stanowi, że do zamiany stosuje się odpowiednio przepisy o sprzedaży, tj. art. 155 § 1 Kodeksu cywilnego, zgodnie, z którym umowa zamiany rzeczy, co do tożsamości oznaczonej przenosi własność na nabywcę. Zasadnicza różnica między umową sprzedaży a umową zamiany polega na tym, że w umowie zamiany nie występuje świadczenie pieniężne. Różnica pomiędzy tymi umowami sprowadza się jedynie do formy zapłaty, którą w przypadku umowy sprzedaży stanowi wartość pieniężną, a w przypadku zamiany – inna rzecz.

Dlatego zamianę należy traktować na równi z odpłatnym zbyciem.

Z wniosku wynika, że 17 maja 2012 r. otrzymał Pan w darowiźnie od rodziny lokal mieszkalny. Przed upływem pięciu lat od daty nabycia zamierza Pan dokonać zamiany darowanego lokalu mieszkalnego na nieruchomość stanowiącą grunt wraz z posadowionymi na niej domkiem drewnianym oraz budynkiem gospodarczym.

Zgodnie z art. 888 § 1 ustawy Kodeks cywilny:

Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku. Z powyżej zacytowanego przepisu wynika, że darowizna należy do czynności, których celem jest dokonanie aktu

przysporzenia majątkowego (świadczenie musi wzbogacić obdarowanego) i zobowiązanie darczyńcy musi być zamierzone jako nieodpłatne.

Biorąc powyższe pod uwagę, odpłatne zbycie lokalu mieszkalnego w drodze zamiany, będzie stanowiła źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jeżeli zostanie dokonana przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie.

Opodatkowanie dochodu z zamiany nieruchomości – regulacje prawne

Stosownie do art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Zgodnie z 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.

W świetle art. 30e ust. 3 ustawy:

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

Na podstawie art. 19 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

W myśl art. 22 ust. 6d 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 jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.

Jak stanowi art. 22 ust. 6e ww. ustawy:

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

Art. 30e ust. 4 ww. ustawy stanowi, że:

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.

Zwolnienie podatkowe

Dochód z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) może jednak na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – podlegać zwolnieniu z opodatkowania. Zgodnie z tym przepisem:

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 dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Cytowany powyżej przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym wiąże skutki prawne w postaci zwolnienia od opodatkowania z faktem przeznaczenia - w warunkach określonych w ustawie – uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych dochodu wyłącznie na własne cele mieszkaniowe wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ww. ustawy.

Powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, 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 cytowanej ustawy.

W świetle art. 21 ust. 25 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131, uważa się wartość otrzymanego w ramach odpłatnego zbycia w drodze zamiany znajdującego się w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej:

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

Ponadto, 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.

Powyższe zwolnienie jest wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, co oznacza, że wszelkie odstępstwa od tej zasady, muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. W związku z tym, tylko wydatkowanie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia – w terminie i na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131, a szczegółowo opisane w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – pozwala na zastosowanie przedmiotowego zwolnienia.

Z przytoczonych przepisów wynika, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest fakt wydatkowania, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości w drodze umowy zamiany na wskazane własne cele mieszkaniowe. Istotne jest także, aby były to „własne cele mieszkaniowe”.

Ocena Pana sytuacji podatkowej

Z przedstawionego zdarzenia przyszłego wynika, że zamierza Pan dokonać zamiany własnościowego spółdzielczego lokalu mieszkalnego nabytego w darowiźnie 17 maja 2012 r. na nieruchomość gruntową składającą się z jednej działki ewidencyjnej zabudowanej domkiem drewnianym o powierzchni 70 m² i budynkiem gospodarczym o powierzchni 90 m². Drewniany dom o powierzchni 70m², stanowiący część nieruchomości, o której mowa w przedmiotowym wniosku, zgodnie z informacją z ewidencji gruntów i budynków posiadający oznaczenie (...) zaspokajał będzie tylko i wyłącznie Pana potrzeby mieszkaniowe całorocznie, tj. będzie spełniał funkcje mieszkalną przez cały rok.

Niewątpliwie zwolnienie z opodatkowania określone w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych będzie obejmowało wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego z gruntem z nim związanym.

Pana zdaniem, zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych będzie Panu przysługiwało w odniesieniu do całego przychodu ze zbycia nieruchomości w drodze zamiany, gdyż nieruchomość którą zamierza Pan nabyć składa się tylko z jednej działki, która jest zabudowana budynkiem mieszkalnym i budynkiem gospodarczym. Nieruchomość ta będzie służyła tylko i wyłącznie zaspokojeniu Pana potrzeb mieszkaniowych.

Zatem budynek gospodarczy jest formalnie i faktycznie powiązany z budynkiem mieszkalnym.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał, że:

Na uwagę zasługuje bowiem fakt, że zgodnie z art. 46 § 1 k.c., nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Zauważyć jednocześnie należy, iż zgodnie z legalną definicją zawartą w § 3 pkt 8 Rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (t. j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1065) — w brzmieniu aktualnym w dacie złożenia wniosku o interpretację w niniejszej sprawie, jak i obecnie, ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o budynku gospodarczym – należy przez to rozumieć budynek przeznaczony do niezawodowego wykonywania prac warsztatowych oraz do przechowywania materiałów, narzędzi, sprzętu i płodów rolnych służących mieszkańcom budynku

mieszkalnego, budynku zamieszkania zbiorowego, budynku rekreacji indywidualnej, a także ich otoczenia, a w zabudowie zagrodowej przeznaczony również do przechowywania środków produkcji rolnej i sprzętu oraz płodów rolnych.

Powyższa definicja budynku gospodarczego, wskazuje zatem, iż budynek taki występuje w powiązaniu z budynkiem mieszkalnym i służy mieszkańcom budynku mieszkalnego m.in. do przechowania różnego rodzaju przedmiotów niezbędnych dla prawidłowego korzystania z nieruchomości, a sposób wykorzystania jest odpowiedni do sposobu wykorzystania takich pomieszczeń jak, piwnica czy komórka. W tym kontekście na podkreślenie zasługuje także to, że stosownie do przepisu art. 2 ust. 4 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t. j. Dz. U. z 2015 r. poz. 1892 ze zm.) do lokalu mogą przynależeć, jako jego części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż, zwane dalej „pomieszczeniami przynależnymi”. Z powyższego wynika zatem, iż pomieszczeniami przynależnymi są pomieszczenia o innych funkcjach, które wraz z lokalem mają tego samego właściciela i są przez niego wykorzystywane.

Podzielić zatem należy pogląd Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie wyrażony w wyroku z dnia 25 października 2018 r. w sprawie sygn. akt I SA/Rz 746 /18 (dostępny w Internecie), iż z uwagi na powyższe, posługując się wykładnią systemową, można przyjąć, że jeśli przedmiotem nabycia byłby lokal mieszkalny to zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. dotyczyłoby także przynależności do nabywanego lokalu mieszkalnego. Na podzielenie zasługuje także pogląd tego Sądu o zasadności dokonania w niniejszej sprawie wykładni systemowej. WSA w Rzeszowie powołał się w tej mierze na poglądy Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie zawarte w uchwale z dnia 2 kwietnia 2012 r. sygn. akt. II FPS 3/11 mającej za swój przedmiot odpowiedź na pytanie: czy ulga meldunkowa obejmuje swoim zakresem wyłącznie budynek mieszkalny, jego część lub udział w nim, czy również grunt na jakim budynek ten został posadowiony? Badając powstałe zagadnienie prawne NSA przyjął, że na aprobatę zasługuje interpretacja uwzględniająca obok wykładni językowej również wykładnię systemową i funkcjonalną, a zatem przyjął za słuszny szerszy sposób interpretacji przepisu stanowiącego podstawę zwolnienia wskazując, że przemawiają za tym dyrektywy wykładni prawa oraz sposób uregulowania tzw. ulgi meldunkowej w przepisach u.p.d.o.f., których brzmienie czyni koniecznym uwzględnienie kontekstu systemowego art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. Może się bowiem okazać, i tak się stało w przypadku ulgi meldunkowej, że sens przepisu pozornie jednoznacznego z językowego punktu widzenia, budzi wątpliwości w konfrontacji z innymi przepisami lub celem tego przepisu. Ponadto, żaden przepis prawa nie funkcjonuje w próżni. Przeciwnie, zawsze występuje w określonym kontekście systemowym, jako że stanowi część aktu normatywnego (np. ustawy, rozporządzenia), który z kolei jest elementem określonej gałęzi prawa przynależnej do systemu prawa. Dokonując wykładni należy zatem uwzględnić nie tylko różne jej rodzaje, ale też relację interpretowanego przepisu z innymi. Zgodnie ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego, używanemu w przepisach podatkowych pojęciu „nieruchomość” należy przypisać znaczenia nadane w prawie cywilnym, a dokładnie w art. 46 k.c. Zastosowanie znajdą tu zatem nie tylko cywilistyczne reguły obrotu nieruchomościami, ale także ich kwalifikacja jako nieruchomości gruntowe, budynkowe i lokalowe.

Odnosząc powyższe wywody do okoliczności stanu faktycznego przedstawionych przez skarżącego wskazać należy, iż skarżący nabył nieruchomość gruntową stanowiącą jedną działkę ewidencyjną, zabudowaną budynkami: mieszkalny i gospodarczym, które nie zostały prawnie wyodrębnione. W tych okolicznościach, w ocenie Sądu, wobec formalnego powiązania budynków: gospodarczego i mieszkalnego (budynek związany z budynkiem mieszkalnym nie może być

przedmiotem odrębnego obrotu), możliwości objęcia zwolnieniem podatkowym przynależności do budynku mieszkalnego, zestawienia pojęć użytych w przepisach art. 21 ust. 25 pkt 3 lit. a i d oraz art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., zasadne jest przyjęcie, że zwolnieniem podatkowym objęte jest nabycie całej nieruchomości – budynku mieszkalnego, wraz z jego częścią składową służącą realizacji celów mieszkaniowych, w postaci budynku gospodarczego oraz gruntem, z którym te budynki są związane. Odmienny pogląd organu interpretacyjnego wyrażony w zaskarżonej interpretacji należało zatem uznać za wadliwy i skutkujący uwzględnieniem skargi.

Mając na uwadze przedstawione zdarzenie przyszłe, a także uzasadnienie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 18 listopada 2021 r. sygn. akt VIII SA/Wa 690/21 – odpłatne zbycie lokalu mieszkalnego w drodze zamiany przed upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie stanowić będzie dla Pana przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Może Pan jednak skorzystać ze zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 3 ustawy wydatkując przychód na nabycie całej nieruchomości, tj. budynku mieszkalnego wraz z jego częścią składową służącą realizacji celów mieszkaniowych, w postaci budynku gospodarczego wraz z gruntem, z którym te budynki są związane. Nie będzie Pan zobowiązany do zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu zamiany nieruchomości.

Zatem Pana stanowisko jest **prawidłowe**.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązywał w dniu wniesienia wniosku. Niniejsza interpretacja stanowi ponowne rozstrzygnięcie tej samej sprawy w wyniku prawomocnego orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 18 listopada 2021 r. sygn. akt VIII SA/Wa 690/21 (data wpływu wyroku 11 marca 2025 r.).

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

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 2025 r. poz. 111 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub 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 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 ze zm.; dalej jako „PPSA”).

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

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