

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 640562

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2025-05-26T15:45:09.476

Tytuł (teza): Skutki podatkowe sprzedaży nieruchomości.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2025-05-15T21:10:03.722

Sygnatura: 0114-KDIP3-2.4011.141.2025.2.BM

Słowa kluczowe:

- nieruchomości-sprzedaż nieruchomości
- spadek-dział spadku
- zniesienie-zniesienie współwłasności

Przepis:

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 5
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 7
- [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

– stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

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

Zakres wniosku wspólnego o wydanie interpretacji indywidualnej

10 lutego 2025 r. wpłynął Pana wniosek z 3 lutego 2025 r. o wydanie interpretacji indywidualnej. Uzupełnili go Pan – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 18 marca 2025 r. (data wpływu 18 marca 2025 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Jest Pan polskim rezydentem podatkowym. W dniu 24 października 2005 roku zmarł Pana ojciec - Pan A. A. W dniu 5 czerwca 2008 roku Sąd Rejonowy w (...) wydał postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku wskazując, że spadek po zmarłym A. A. na podstawie dziedziczenia ustawowego nabyli:

- a) Pan w wysokości 1/4 udziału w spadku,
- b) Pani B. B. (Pana matka) w wysokości 1/4 udziału w spadku,
- c) Pan C. C. (Pana brat) w wysokości 1/4 udziału w spadku,
- d) Pani D. D. (Pana siostra) w wysokości 1/4 udziału w spadku.

W skład masy spadkowej po zmarłym A. A. na moment jego śmierci wchodziły następujące składniki majątku:

- a) prawo własności 1/2 udziałów w zabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działka ewidencyjna nr 1 o pow. 0,27 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadził księgę wieczystą o KW nr (...),
- b) prawo własności 1/2 udziałów w zabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działka ewidencyjna nr 2 o pow. 0,28 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadził księgę wieczystą o KW nr (...),
- c) prawo własności 1/2 udziałów w zabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działka ewidencyjna nr 3 o pow. 0,27 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadził księgę wieczystą o KW nr (...),
- d) prawo własności 1/2 udziałów w niezabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działka ewidencyjna nr 4 o pow. 0,1000 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadził księgę wieczystą o KW nr (...),
- e) prawo własności 1/2 udziałów w niezabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działka ewidencyjna nr 5 o pow. 0,7900 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadził księgę wieczystą o KW nr (...),
- f) prawo własności 1/2 udziałów w niezabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działka ewidencyjna nr 6 o pow. 0,6069 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadził księgę wieczystą o KW nr (...),
- g) prawo własności 1/2 udziałów w niezabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działka ewidencyjna nr 7 o pow. 1,3931 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadził księgę wieczystą o KW nr (...),
- h) prawo własności 1/4 udziałów w zabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działka ewidencyjna nr 8 o pow. 0,0314 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadził księgę wieczystą o KW nr (...).

W dniu 25 lutego 2019 roku Sąd Rejonowy w (...) wydał postanowienie o podziale majątku wspólnego, dziale spadku i zniesieniu współwłasności po zmarłym A. A. W postanowieniu wskazano, iż w skład majątku wspólnego B. B. i A. A. wchodziły następujące składniki majątkowe:

- a) prawo własności zabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działki ewidencyjne nr 1, 2, 3 o łącznej powierzchni 0,82 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą nr (...) o wartości 2.110.000 zł (dwa miliony sto dziesięć tysięcy złotych),

b) prawo własności niezabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działki ewidencyjne nr 19, 6 o łącznej powierzchni 1,9905 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą nr (...) o wartości 1.549.000 zł (milion pięćset czterdzieści dziewięć tysięcy złotych),

c) prawo własności niezabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działki ewidencyjne nr 9, 10, 11, 12, 13 i 14 o łącznej powierzchni 0,6011 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą nr (...) o wartości 1.202.200 zł (milion dwieście dwa tysiące dwieście złotych),

d) udział w wysokości 1/2 w prawie własności zabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działka ewidencyjna nr 8 o powierzchni 0,0314 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą nr (...) o wartości 30.000 zł (trzydzieści tysięcy złotych).

Łączna wartość majątku wspólnego małżonków wskazana w postanowieniu Sądu wyniosła 4.891.200 zł (cztery miliony osiemset dziewięćdziesiąt jeden tysięcy dwieście złotych).

Udziały B. B. i A. A. w majątku wspólnym były równe, więc w skład spadku po zmarłym A. A. weszły następujące składniki majątkowe:

a) udział w wysokości 1/2 w prawie własności zabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działki ewidencyjne nr 1, 2, 3 o łącznej powierzchni 0,82 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą nr (...) o wartości 1.055.000 zł (milion pięćdziesiąt pięć tysięcy złotych),

b) udział w wysokości 1/2 w prawie własności zabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działki ewidencyjne nr 19, 6 o łącznej powierzchni 1,9905 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą nr (...) o wartości 774.500 zł (siedemset siedemdziesiąt cztery tysiące pięćset złotych),

c) udział w wysokości 1/2 w prawie własności zabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działki ewidencyjne nr 9, 10, 11, 12, 13 i 14 o łącznej powierzchni 0,6011 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą nr (...) o wartości 601.100 zł (sześćset jeden tysięcy sto złotych),

d) udział w wysokości 1/4 w prawie własności zabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działka ewidencyjna nr 8 o powierzchni 0,0314 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą nr (...) o wartości 15.000 zł (piętnaście tysięcy złotych).

Powyższe kwoty zostały zgodnie oszacowane przez spadkobierców i zaakceptowane przez Sąd Rejonowy w (...). W związku z powyższym, ustalono, iż wartość pozostałej masy spadkowej do podziału po A. A. w 2019 roku, stanowiąca sumę wartości rynkowej przedmiotowych nieruchomości (według stanu na chwilę śmierci spadkodawcy), wyniosła łącznie 2.445.600 zł (dwa miliony czterysta czterdzieści pięć tysięcy sześćset złotych).

W skład masy spadkowej po zmarłym A. A. wchodziły również inne nieruchomości, które nie zostały uwzględnione w postanowieniu sądu o dziele spadku z 2019 roku, gdyż zostały one zbyte (tj. sprzedane bądź przejęte przez Gminę (...)) oraz inne organy administracyjne w celu realizacji inwestycji drogowych) przez spadkobierców przed datą dzieła spadku (tj. przed 2019 rokiem). Na działki, które wchodziły w skład masy spadkowej, a które nie zostały ujęte w dziele spadku z 2019 roku wchodziły: działki gruntowe o numerach ewidencyjnych nr 4 (powierzchnia 0,1000 ha) oraz nr 5 (powierzchnia 0,7900 ha) stanowiły współwłasność spadkodawcy i znajdowały się w masie spadkowej. W dniu 24 kwietnia 2013 r. Rada Gminy (...) podjęła uchwałę o scaleniu i podziale nieruchomości położonych w gminie (...), na podstawie której przedmiotowe działki zostały scalone, a powstała w wyniku scalenia nieruchomość została następnie podzielona na działki ewidencyjne, które pozostały własnością spadkobierców tj. działki nr 9 o pow. 0,1210 ha, nr 15 o pow. 0,1086 ha, nr 10 o pow. 0,0472 ha, nr 11 o pow. 0,0820, nr 12 o pow. 0,0724 ha, nr 14 o pow. 0,2001 oraz nr 13 o pow. 0,0784 ha (łączna powierzchnia 0,7097 ha), oraz pozostałe działki

(o łącznej powierzchni 0,1785 ha), które zostały przejęte i przeznaczone przez Gminę (...) (oraz inne jednostki samorządowe) na drogi publiczne za odszkodowaniem na rzecz spadkobierców, z czego otrzymał Pan łącznie kwotę odszkodowania w wysokości 4.987,50 zł. Przyjmuje Pan, że na moment otwarcia spadku (śmierci spadkodawcy) wartość m2 przedmiotowych działek oscylowała w granicach 80zł/m2.

Działki nr 9, 10, 11, 12, 13 i 14 zostały podzielone między spadkobierców w wyniku działu spadku w 2019 roku, przy czym działka nr 15 (powierzchnia 0,1086 ha) została sprzedana 4 kwietnia 2018 roku za zgodą wszystkich spadkobierców za kwotę 215.000,00 zł (198zł /m2).

Przedmiotowa działka nie była zabudowana, a sposób korzystania z działki wskazany w księdze wieczystej wskazywał na przeznaczenie rolnicze (R-Grunty Orne), przy czym miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego dopuszczał zabudowę działki na cele mieszkalne. Nie uzyskał Pan środków pieniężnych z tytułu sprzedaży przedmiotowej nieruchomości. Środki pieniężne ze sprzedaży uzyskała natomiast spadkobierczyni D.D. (26.875,00 zł) oraz spadkobierca C. C. (188.125,00 zł). Przyjmuje Pan, że na moment otwarcia spadku (śmierci spadkodawcy) wartość m2 przedmiotowej działki oscylowała w granicach 80zł/m2.

Ponadto, pomiędzy śmiercią Spadkodawcy, a działem spadku doszło do prowadzonego przez Gminę (...) procesu scalania i nowego podziału działek. W wyniku tego procesu działka 7, została podzielona na działki 16, 17. W 2017 roku na podstawie decyzji Starosty 7 związanej z realizacją inwestycji drogowej, działka ewidencyjna o nr 17 (powstała z podziału działki 7 będącej częścią pierwotnej masy spadkowej) o powierzchni 0,0052 ha została przejęta i stała się z mocy prawa własnością Gminy (...). Spadkobiercom zostało przyznane odszkodowanie w wysokości 6.760,00 zł, z czego Pan otrzymał odszkodowanie w kwocie 845,00 zł (1/8 wartości odszkodowania). Przyjmuje Pan, że na moment otwarcia spadku wartość m2 przedmiotowej działki oscylowała w granicach 80zł/m2.

Gmina (...) dokonała następnie podziału działki 16 na działki 18, 19. Gmina (...) przejęła działkę ewidencyjną nr 18 o powierzchni 0,0030 ha w celu zrealizowania inwestycji drogowej (drogi publicznej) - przedmiotowa działka również wchodziła w skład masy spadkowej odziedziczonej przez spadkobierców i powstała z podziału działki nr 16 (która to również powstała z podziału działki nr 7. Pan ani żaden inny spadkobierca nie otrzymali odszkodowania z tytułu przejęcia działki przez Gminę (...). Notarialna umowa nieodpłatnego przekazania przedmiotowej nieruchomości została zawarta w grudniu 2018 roku. Przyjmuje Pan, że na moment otwarcia spadku wartość m2 przedmiotowej działki oscylowała w granicach 80zł/m2.

Wszelkie pozostałe nieruchomości wchodzące w skład masy spadkowej zostały podzielone między spadkobierców w 2019 roku. Zgodnie ze wspomnianym postanowieniem Sądu Rejonowego w (...) z 2019 roku, podział pozostałej części spadku między spadkobierców i zniesienie współwłasności zostały dokonane w następujący sposób:

a) Pan otrzymał prawo własności niezabudowanej nieruchomości gruntowej położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą nr (...) w części stanowiącej działkę ewidencyjną nr 19 o powierzchni 1,3805 ha (dalej „Nieruchomość”), o wartości 943.000 zł (dziewięćset czterdzieści trzy tysiące złotych),

b) B. B. otrzymała prawo własności zabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działki ewidencyjne nr 1, 2, 3 o łącznej powierzchni 0,82 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą nr (...) o wartości 2.110.000 zł (dwa miliony sto dziesięć tysięcy złotych),

c) C. C. otrzymał prawo własności niezabudowanej nieruchomości gruntowej położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą nr (...) w części stanowiącej działkę ewidencyjną nr 6 o powierzchni 0,6069 ha, o wartości 606.000 zł (sześćset sześć tysięcy złotych),

d) D. D. otrzymała prawo własności zabudowanej nieruchomości gruntowej oznaczonej jako działki ewidencyjne nr 9, 10, 11, 12, 13 i 14 o łącznej powierzchni 0,6011 ha, położonej w miejscowości (...), dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą nr (...) o wartości 1.202.200 zł (jeden milion dwieście dwa tysiące dwieście złotych).

Dział spadku i zniesienie współwłasności nastąpiło bez spłat i dopłat. Stał się Pan jedynym właścicielem Nieruchomości. Z uwagi na wydzielenie prawa własności dwóch działek wchodzących w skład nieruchomości objętej księgą wieczystą nr (...), dla Nieruchomości została założona nowa księga wieczysta o numerze (...), a odziedziczona działka nr 19 została podzielona na dwie działki o numerach 20, 21. Podział działki 19 na dwie działki 20, 21 wynikał z konieczności uregulowania granicy pomiędzy działką 19 a działką sąsiednią i został przeprowadzony na żądanie sądu, który prowadził sprawę uregulowania granicy pomiędzy działką 19, a działką sąsiednią.

W dniu 26 lipca 2024 roku zawarł Pan warunkową umowę sprzedaży Nieruchomości ze spółką (...) spółka jawna. Ostateczna umowa przeniesienia własności miała miejsce w dniu 27 września 2024 roku. Sprzedał Pan Nieruchomość (działki nr 20 i 21) za cenę 1.950.000 zł (jeden milion dziewięćset pięćdziesiąt tysięcy złotych). Sprzedaż Nieruchomości nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Nie podejmował Pan działań marketingowych, ani nie ogłaszał zamiaru sprzedaży Nieruchomości w Internecie, gazetach, telewizji ani za pomocą innych środków masowego przekazu. W celu sprzedaży Nieruchomości nie korzystał Pan z pomocy pośredników nieruchomości. Jedyną formą zakomunikowania zamiaru sprzedaży Nieruchomości było wywieszenie na ogrodzeniu Nieruchomości banneru informującego o możliwości kupna Nieruchomości.

Nie udzielał Pan kupującemu jakichkolwiek pełnomocnictw, w tym uprawniających do badania Nieruchomości, występowania o wypisy i wyrisy z ewidencji gruntów czy też uzyskiwania zaświadczeń i decyzji administracyjnych dotyczących Nieruchomości.

Jest Pan rolnikiem ryczałtowym i prowadzi gospodarstwo rolne. Do 2012 roku prowadził Pan działy specjalne produkcji rolnej. Nie prowadzi Pan zarejestrowanej działalności gospodarczej, ani nigdy wcześniej takiej działalności nie rejestrował.

Nie posiada Pan żadnych innych nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży w przyszłości. Obecnie jest Pan jedynie współwłaścicielem - wraz z Pana małżonką - mieszkania zlokalizowanego w (...), przy ul. (...), w którym Pan wraz z małżonką mieszka. Nie wie Pan jeszcze, który z celów mieszkaniowych zrealizuje, jednak przede wszystkim rozważa Pan zakup nowego mieszkania (ewentualnie domu) lub zakup działki pod budowę domu.

Uzupełnienie opisu zdarzenia przyszłego

Spadkodawca nabył przedmiotową nieruchomość na podstawie Aktu Własności Ziemi wydanego przez Naczelnika gminy (...) w dniu 22 grudnia 1976 roku. Nabycie prawa własności do nieruchomości wiązało się z jednoczesnym zawarciem umowy dożywocia przez spadkodawcę.

Wartość majątku otrzymanego w wyniku podziału majątku, działu spadku i zniesienia współwłasności przekraczała wartość majątku, jaki przysługiwał Panu w ramach dziedziczenia.

Wartość majątku nabytego w wyniku podziału majątku, działu spadku i zniesienia współwłasności przekroczyła wartość majątku, jaki przysługiwał Panu pierwotnie w całej masie spadkowej.

Nieruchomość sprzedana przez Pana była nieużytkiem porośniętym trawą. Nie wykorzystywał Pan Nieruchomości do swoich celów osobistych, ani też nie oddawał jej w

najem, dzierżawę albo do używania na podstawie innych umów. Nieruchomość w praktyce nie była wykorzystywana przez Pana w żaden sposób od momentu wejścia w jej posiadanie do momentu sprzedaży.

Pana celem jest przeznaczenie całego przychodu - rozumianego jako nadwyżka ceny sprzedaży Nieruchomości ponad wartość majątku przysługującego Panu w związku z otrzymanym spadkiem - uzyskanego ze sprzedaży Nieruchomości na cele mieszkaniowe wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Innymi słowy, nie zamierza Pan przeznaczyć na cele mieszkaniowe całej kwoty otrzymanej ze sprzedaży Nieruchomości, lecz kwotę, która stanowi Pana przychód podatkowy rozumiany właśnie jako nadwyżka wartości ceny otrzymanej z tytułu sprzedaży nieruchomości ponad wartość majątku przysługującego Panu z tytułu spadkobrania.

Pana celem jest nabycie nowej nieruchomości (mieszkania/domu/działki pod budowę domu) do majątku odrębnego. Nie wyklucza Pan jednak, że w przyszłości nieruchomość ta zostanie jednak włączona do majątku wspólnego Pana i Pana małżonki.

Planuje Pan realizować własne cele mieszkaniowe w nieruchomości, którą zamierza w przyszłości nabyć. W nabytej/wybudowanej nieruchomości planuje Pan mieszkać.

Wnioskodawca nie zdecydował jeszcze, czy dokona zakupu działki pod budowę domu, czy też będzie to już zabudowana nieruchomość (domem jednorodzinnym) bądź mieszkanie w budynku wielorodzinnym. Jednakże, gdyby zdecydował się Pan na zakup działki pod budowę domu, to najpewniej będzie ona sklasyfikowana jako działka budowlana. Jeżeli nabędzie Pan działkę pod budowę domu, to Pana zamiarem będzie zamieszkanie w domu, który zostanie wybudowany na tejże działce.

Pytania (ostatecznie sformułowanie w uzupełnieniu do wniosku)

1. Czy z tytułu sprzedaży Nieruchomości nabytej w drodze działu spadku będzie Pan zobowiązany do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych tylko części otrzymanej ceny sprzedaży odpowiadającej wysokości nabytego udziału przez Pana w drodze działu spadku ponad przysługujący Panu udział w spadku na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 w zw. art. 10 ust. 7 ustawy o PIT, co według Pana stanowi 32% kwoty przychodu ze sprzedaży Nieruchomości?
2. Czy kwota otrzymana z tytułu sprzedaży Nieruchomości w części odpowiadającej wysokości nabytego udziału przez Pana w drodze działu spadku ponad przysługujący Panu udział w spadku będzie korzystała ze zwolnienia, jeżeli przeznaczy ją Pan w całości, poczynawszy od dnia zbycia Nieruchomości nie później niż w okresie 3 lat od końca roku podatkowego w którym nastąpiło odpłatne zbycie, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT na własne cele mieszkaniowe?

Pana stanowisko w sprawie (ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu do wniosku)

Ad. 1

Z tytułu sprzedaży Nieruchomości będzie Pan zobowiązany do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych wyłącznie części ceny sprzedaży proporcjonalnie odpowiadającej wysokości nabytego udziału przez Pana w drodze działu spadku ponad przysługujący Panu udział w spadku, co według Pana stanowi 32% kwoty przychodu ze sprzedaży Nieruchomości. Pozostała część ceny sprzedaży Nieruchomości nie będzie podlegała opodatkowaniu z uwagi na treść art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT.

Ad. 2

Podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia przedmiotowej Nieruchomości będzie część ceny sprzedaży proporcjonalnie odpowiadająca wysokości nabytego udziału przez Pana w drodze działu spadku ponad przysługujący Panu udział w spadku, co według Pana stanowi 32% kwoty

przychodu ze sprzedaży Nieruchomości, przy czym kwota ta będzie korzystała ze zwolnienia, jeżeli przeznaczy ją Pan w całości, począwszy od dnia zbycia Nieruchomości, nie później niż w okresie 3 lat od końca roku podatkowego w którym nastąpiło odpłatne zbycie, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT na własne cele mieszkaniowe.

UZASADNIENIE

Ad. 1

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o PIT: 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.

Natomiast w myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, jednym ze źródeł przychodów jest odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziałów w nieruchomości, 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 danej nieruchomości.

Przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT wskazuje więc, iż sprzedaż nieruchomości (bądź jej udziału) po upływie 5 lat od daty jej nabycia nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (o ile sprzedaż nie została dokonana w wykonaniu działalności gospodarczej). W przypadku będącym przedmiotem niniejszego wniosku nie budzi wątpliwości fakt, iż sprzedaż Nieruchomości nastąpiła przed upływem 5 lat licząc od dnia uprawomocnienia się postanowienia Sądu Rejonowego w (...) Wydział Cywilny o podziale majątku wspólnego, dziale spadku i zniesieniu współwłasności po zmarłym A. A.

Niemniej jednak należy zwrócić uwagę na art. 10 ust. 7 ustawy o PIT, który wskazuje, iż nie stanowi nabycia albo odpłatnego zbycia, o których mowa w ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, odpowiednio nabycie albo odpłatne zbycie, w drodze działu spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8, do wysokości przysługującego podatnikowi udziału w spadku.

W związku z powyższym, jeśli wartość majątku nabytego przez spadkobiercę w wyniku działu spadku nie przekracza wartości przysługującego temu spadkobiercy udziału w spadku po zmarłym spadkodawcy to taki dział spadku nie stanowi nowego nabycia w myśl art. 10 ust. 7 ustawy o PIT. Oznacza to, że jeżeli Pan w drodze działu spadku po zmarłym ojcu otrzymałby nieruchomość, która nie przekraczałaby wartości jego udziału w spadku, to sprzedawana nieruchomość nie podlegałaby opodatkowaniu po Pana stronie, ponieważ 5-letni okres liczony od końca roku, w którym doszło do jej nabycia przez zmarłego spadkodawcę upłynąłby.

Podobne stanowisko zajął także Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z dnia 6 kwietnia 2023 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4011.145.2023.2.AKR, gdzie w wyniku działu spadku po matce, rodzeństwo zniósło przysługującą im współwłasność po 1/2 zostając jedynymi właścicielami poszczególnych nieruchomości, jednak jednocześnie w wyniku tej czynności po stronie wnioskodawcy nie doszło do przekroczenia wartości udziału w spadku:

„Opis wniosku wskazuje, że postanowieniem Sądu Rejonowego z 19 stycznia 2022 r. odziedziczyła Pani 1/2 spadku po mamie (wraz z Pani bratem, który odziedziczył drugą połowę). 9 września 2022 r. przed notariuszem dokonali Państwo działu spadku, w taki sposób, że jedynym właścicielem nieruchomości o nr 1 został Pani brat, natomiast Pani została jedynym właścicielem pozostałych trzech nieruchomości o nr 4, 2 i 3.”

Końcowo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że:

„Jak wynika z informacji przedstawionych przez Panią, wartość działki nabytej przez Panią w wyniku działu spadku nie przekraczała wartości przysługującego Pani udziału w spadku po zmarłej mamie. Zatem czynność działu spadku nie stanowiła dla Pani nowego nabycia w myśl art. 10 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.”

Podobnie uznał również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z dnia 7 października 2022 r., sygn. 0112-KDIL2-1.4011.658.2022.2.DJ:

„W niniejszej sprawie w wyniku działu spadku po stronie Pana nie wystąpiło przysporzenie majątku ponad udział w spadku, posiadany przed dokonaniem tej czynności. W wyniku działu spadku - jak można wywieść z uzupełnień wniosku - wartość Pana majątku otrzymanego w wyniku działu spadku mieściła się w wartości majątku, jaki Panu przysługiwał w spadku. Również, wartość Pana majątku otrzymanego w wyniku zniesienia współwłasności mieściła się w wartości majątku, jaki przysługiwał Panu przed zniesieniem współwłasności.

Oznacza to, że w przypadku Pana działki, będącej przedmiotem sprzedaży (...) 2021 r. - zgodnie z art. 10 ust. 5 oraz art. 10 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych okres, o którym mowa w przepisie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, należy liczyć się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości (udziału w nieruchomości) lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę (tj. Pana ojca).”

W świetle powyższych przepisów prawa, a także przytoczonych interpretacji należy uznać, że dopiero dokonanie działu spadku, w wyniku którego dochodzi do zwiększenia wartości majątku jaki przysługiwał danemu podatnikowi w spadku - stanowi nowe nabycie w myśl art. 10 ust. 7 ustawy o PIT w części przewyższającej tę wartość majątku, która pierwotnie przysługiwała podatnikowi w całej masie spadkowej.

W Pana ocenie kwotę przychodu podlegającą opodatkowaniu należy obliczyć jako nadwyżkę iloczynu ceny sprzedaży Nieruchomości (1.950.000 zł), powiększonej dodatkowo o łączną kwotę odszkodowań (łącznie 5.837,50 zł) otrzymanych przez Pana w wyniku przejęcia części nieruchomości wchodzących w skład masy spadkowej przez Gminę (...) (czyli łącznie kwotę 1.955.837,50 zł) oraz współczynnika obliczonego jako iloraz wartości udziału w całej masie spadkowej przypadającą na Pana (tj. kwota 640.930 zł) podzielonej przez wartość Nieruchomości wynikającą z postanowienia Sądu o dziale spadku z 2019 roku (czyli kwotę 943.000 zł). Z kolei udział spadkowy w wysokości 640.930 zł obliczył Pan jako sumę wartości odziedziczonych udziałów w nieruchomościach podlegających dziedziczeniu przyjęta na moment śmierci spadkodawcy, zbytych przed dokonaniem podziału spadku (podzielona przez liczbę spadkobierców) tj. kwota 29.530 zł oraz sumę wartości pozostałego spadku do podziału wynikającą z postanowienia Sądu Rejonowego w (...) z 2019 roku (przyjęta na moment śmierci spadkodawcy), podzieloną przez czterech spadkobierców tj. 611.400 zł. W ten sposób obliczono nadwyżkę wartości otrzymanego majątku ponad udział w spadku przysługujący Panu.

W konsekwencji proporcja udziału spadkowego (640.930 zł) i wartości Nieruchomości (943.000 zł) wynosi 68% (współczynnik). Współczynnik ten należy następnie przemnożyć przez wartość otrzymanego majątku w wyniku spadkobrania (1.955.837,50 zł).

Nadwyżka ponad tak obliczoną kwotę będzie stanowiła przychód do opodatkowania. W konsekwencji kwota przychodu do opodatkowania według powyższych wyliczeń wyniesie 626.510,96 zł.

Takie stanowisko znajduje potwierdzenie również w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 31 lipca 2024 r., sygn. 0112-KDSL1-2.4011.321.2024.2.BR:

„Wartość majątku nabytego przez Panią w drodze działu spadku, nieznacznie przekroczyła wartość majątku, jaki przysługiwał Pani pierwotnie w całej masie spadkowej. Skoro wskutek działu spadku otrzymała Pani majątek przewyższający wartość Pani udziału w masie spadkowej - wystąpiło po Pani stronie przysporzenie majątku ponad udział w

spadku posiadany przed dokonaniem tej czynności. Oznacza to, że w dacie dokonanego działu spadku - w odniesieniu do ww. części - doszło do nowego nabycia w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a w zw. z ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych."

Podobne stanowisko zaprezentował również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z dnia 12 kwietnia 2024 r., sygn. 0114-KDIP3-2.4011.123.2024.2.JK3:

„Zgodnie z teorią prawa rzeczowego, przyznanie danej osobie na wyłączną własność rzeczy w wyniku działu spadku jest nabyciem tych rzeczy. Jednakże, co wynika z analizy 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 działu spadku, ale tylko wówczas jeśli:

- a. podział taki jest ekwiwalentny w naturze i nie towarzyszą mu spłaty i dopłaty lub
- b. jeżeli wartość otrzymanej przez daną osobę rzeczy w wyniku podziału tego majątku, mieści się w udziale, jaki przysługiwał jej w majątku wspólnym (rzeczy wspólnej).

Jeżeli spełnione są wymienione wyżej warunki, dział spadku nie może być rozpatrywany w kategoriach nabycia. W takiej sytuacji za datę nabycia nieruchomości uznać należy datę pierwotnego nabycia udziału w nieruchomości. Jeżeli jednak na skutek dokonanego podziału przysługujący danej osobie udział ulega powiększeniu, wówczas czynność ta skutkuje nabyciem ponad dotychczas posiadany udział."

Mając powyższe na uwadze, pragnie Pan zaznaczyć, że tak jak już wskazywał w opisie stanu faktycznego nabył on spadek z chwilą otwarcia spadku, a więc z chwilą śmierci spadkodawcy (A. A.) w dniu 24 października 2005 roku, co wynika bezpośrednio z treści art. 925 Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.). Natomiast w dniu 5 czerwca 2008 roku Sąd Rejonowy w (...) wydał postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku wskazując, że dziedziczy Pan ustawowo udział w wysokości 1/4 spadku. W związku z powyższym, należy uznać, że w 2005 roku nabył Pan udział w wysokości 1/4 masy spadkowej, przy czym poszczególne składniki majątku (w tym Nieruchomość) nie były w tamtym momencie przyporządkowane do spadkobierców, lecz spadkobiercom, a więc również Panu przysługiwał jedynie udział w masie spadkowej wynoszący 1/4.

W postanowieniu Sądu Rejonowego z 2019 roku dotyczącym działu spadku, łączna wartość masy spadkowej podlegającej podziałowi między spadkobierców została określona jako 2.445.600 zł (dwa miliony czterysta czterdzieści pięć tysięcy sześćset złotych). Ponadto, z powyższego wynika, że przysługiwał Panu 25% udział w masie spadkowej podlegającej podziałowi, czyli 611.400 zł (sześćset jedenaście tysięcy czterysta złotych). Na procentowy udział w masie spadkowej składa się również suma wartości odziedziczonych udziałów w nieruchomościach podlegających dziedziczeniu (przyjęta na moment śmierci spadkodawcy), zbytych przed dokonaniem podziału spadku tj. kwota 118.120 zł podzielona na czterech spadkobierców (25%) w wysokości 29.530 zł.

Natomiast wartość Nieruchomości, która zgodnie z postanowieniem o dziale spadku z 2019 roku stała się wyłączną własnością Wnioskodawcy, została określona w postanowieniu Sądu o podziale spadku w wysokości 943.000 zł (dziewięćset czterdzieści trzy tysiące złotych).

W związku z powyższym, nabył Pan w ramach działu spadku składniki majątku o wartości przewyższającej przysługujący Panu udział w spadku. Nabył Pan składnik majątku o wartości 32% większej, niż przysługujący Panu udział w spadku (procentowy udział w spadku wyniósł według powyższych wyliczeń 68%, więc nadwyżka wynosi 32%). W związku z tym w myśl art. 10 ust. 7 ustawy o PIT nowe nabycie dokonane w ramach działu spadku w 2019 roku, dotyczyło właśnie 32% przedmiotowej Nieruchomości.

Zgodnie z art. 10 ust. 7 ustawy o PIT, udział w wysokości 68% Nieruchomości nie było przedmiotem nowego nabycia w 2019 roku, gdyż nabycie w drodze działu spadku do wysokości przysługującego udziału w spadku nie stanowi nowego nabycia.

Podobne stanowisko wyraził również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 31 lipca 2024 r., sygn. 0112-KDSL1-2.4011.321.2024.2.BR:

„Podsumowując, dokonane (...) 2024 r. odpłatne zbycie przez Panią działki nr B, w części nabytej w drodze spadku po rodzicach, nie stanowi dla Pani źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego opodatkowaniu, ponieważ sprzedaż tej części nastąpiła po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości przez spadkodawców (Pani rodziców).

Natomiast dokonane (...) 2024 r. odpłatne zbycie przez Panią działki nr B, w części przypadającej na udział nabyty przez Panią ponad pierwotny udział spadkowy (w wartości przekraczającej wartość majątku, jaki przysługiwał Pani pierwotnie w całej masie spadkowej), który Pani nabyła w 2023 r. w wyniku działu spadku po rodzicach, stanowi dla Pani źródło przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a w zw. z ust. 5 i ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdyż sprzedaż tej części nieruchomości nastąpiła przed upływem 5 lat, licząc od końca roku, w którym nastąpiło jej nabycie (dział spadku).”

W związku z powyższym, należy uznać, że w odniesieniu do 68% sprzedanej Nieruchomości, 5-letni termin wskazany w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT upłynął, gdyż nabycie tego udziału w Nieruchomości miało miejsce w 2005 roku, a sprzedaż Nieruchomości odbyła się w 2024 roku. Natomiast w odniesieniu do udziału w nieruchomości nabytej w ramach działu spadku ponad udział w Nieruchomości (32%) należy uznać, że 5-letni termin nie upłynął, gdyż dział spadku miał miejsce w 2019 roku.

Z kolei art. 30e ust. 1 ustawy o PIT 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.

W myśl natomiast art. 30e ust. 2 ustawy o PIT 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 związku z powyższym, opodatkowaniu PIT stawką 19% zgodnie z art. 30e ust. 1-2 ustawy o PIT powinno podlegać jedynie zbycie udziału nabytego w ramach działu spadku ponad pierwotny udział spadkowy, tj. w wartości przekraczającej wartość majątku, jaki przysługiwał podatnikowi pierwotnie w całej masie spadkowej.

Powyższe znajduje potwierdzenie m.in. w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 czerwca 2020 r., sygn. 0114-KDIP3-2.4011.212.2020.3.MJ:

„Tym samym, dochód ze sprzedaży przedmiotowych nieruchomości w części nabytych wskutek działu spadku ponad udział posiadany w wyniku spadkobrania, podlega - zgodnie z art. 30e ust. 1 ww. ustawy - opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym według zasad wynikających z art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.”

Tym samym, mając na uwadze, że w stosunku do 68% udziału w sprzedawanej Nieruchomości upłynął 5-letni termin wskazany w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, to uznać należy, że podstawą opodatkowania z tytułu odpłatnego zbycia będzie wyłącznie pozostała 32% część udziału sprzedawanej Nieruchomości w wysokości 626.510,96 zł (32% z kwoty sprzedaży w wysokości 1 955.837,50 zł), która powinna zostać opodatkowana 19% podatkiem PIT zgodnie z art. 30e ust. 1 ustawy o PIT.

W związku z powyższym, w Pana opinii podstawą opodatkowania z tytułu odpłatnego zbycia Nieruchomości w 2024 roku, będzie 32% z kwoty 1 955.837,50 zł, czyli 626.510,96 zł, gdyż zbycie 68% przedmiotowej Nieruchomości nie będzie podlegało opodatkowaniu zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT.

Ad. 2

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT zwolnione z opodatkowania 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.

W konsekwencji, jeżeli z tytułu sprzedaży Nieruchomości przychodem podatkowym będzie jedynie część ceny uzyskanej przez Pana z tytułu sprzedaży Nieruchomości odpowiadająca wysokości nabytego udziału przez Pana w drodze udziału spadku ponad przysługujący Panu udział w spadku – co jak wskazano powyżej odpowiada 32% ceny sprzedaży Nieruchomości (powiększonej o odszkodowania otrzymane wcześniej przez Pana) - to wydatkowanie tej kwoty (czyli części ceny sprzedaży) na własne cele mieszkaniowe będzie umożliwiało Panu skorzystanie ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT.

Uprzejmie prosi Pan o potwierdzenie Pana stanowiska.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan 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 2025 r. poz. 163):

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

Art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jako źródła przychodów wymienia natomiast:

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.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub prawa przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, rodzi obowiązek zapłaty podatku dochodowego.

Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub prawa majątkowego nastąpi po upływie pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, nie stanowi ono źródła przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym kwota uzyskana ze zbycia nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub prawa majątkowego w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

W świetle powyższego, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości lub ww. praw majątkowych następuje przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie i nie zostaje dokonane w wykonywaniu działalności gospodarczej stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Odpłatne zbycie udziału w nieruchomości nabytego w drodze spadku

W myśl art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

W przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę.

Z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że jeżeli nieruchomości lub prawa majątkowe określone przez art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c tej ustawy zostały nabyte w drodze spadku, to ich odpłatne zbycie (dokonane poza działalnością gospodarczą) stanowi przychód podlegający opodatkowaniu, jeżeli nastąpiło ono przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości bądź nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę.

Natomiast jeżeli nieruchomość lub prawa majątkowe były nabyte przez spadkodawcę również w drodze spadku, wówczas moment nabycia tej nieruchomości lub praw majątkowych przez spadkodawcę określany jest zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego, tj. z chwilą śmierci spadkodawców spadkodawcy.

Odpłatne zbycie udziału w nieruchomości nabytego w drodze działu spadku i zniesienia współwłasności

Natomiast na podstawie art. 10 ust. 7 ww. ustawy:

Nie stanowi nabycia lub odpłatnego zbycia, o którym mowa w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, odpowiednio nabycie albo odpłatne zbycie, w drodze działu spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, do wysokości przysługującego podatnikowi udziału w spadku.

Wobec powyższego w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, nabytej w drodze spadku istotne znaczenie ma ustalenie daty nabycia tej nieruchomości przez spadkodawcę oraz czy w wyniku dokonania działu spadku i zniesienia współwłasności nie następuje nabycie majątku przekraczające pierwotnie posiadany udział w spadku.

Do wyliczenia 5-letniego okresu, od którego uzależnione jest opodatkowanie sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych nabytych w drodze spadku, wliczany jest zatem nie tylko okres własności nieruchomości (praw majątkowych) przez spadkobiercę, który dokonuje sprzedaży, ale także okres własności nieruchomości (praw majątkowych) spadkodawcy. Jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie nieruchomości bądź nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę, do momentu odpłatnego zbycia nieruchomości (praw majątkowych) przez spadkobiercę upłynęło 5 lat – to sprzedaż nie podlega opodatkowaniu.

Wobec powyższego, 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

w związku z art. 10 ust. 5 ww. ustawy (czyli nabytych w drodze spadku), decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma forma prawna ich nabycia oraz moment nabycia przez spadkodawcę.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji pojęcia „spadek” ani też „nabycie w drodze spadku”, dlatego też zasadnym jest odwoływanie się do regulacji zawartych w ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.).

Zgodnie z art. 922 § 1 Kodeksu cywilnego:

Prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną lub kilka osób stosownie do przepisów księgi niniejszej.

W myśl art. 924 Kodeksu cywilnego:

Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy.

Na podstawie art. 925 Kodeksu cywilnego:

Spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku.

Wg treści art. 931 § 1 Kodeksu cywilnego:

W pierwszej kolejności powołane są z ustawy do spadku dzieci spadkodawcy oraz jego małżonek; dziedziczą oni w częściach równych. Jednakże część przypadająca małżonkowi nie może być mniejsza niż jedna czwarta całości spadku.

Jak stanowi art. 932 § 1 oraz § 3 i 4 Kodeksu cywilnego:

W braku zstępnych spadkodawcy powołani są do spadku z ustawy jego małżonek i rodzice.

W braku zstępnych i małżonka spadkodawcy cały spadek przypada jego rodzicom w częściach równych.

Jeżeli jedno z rodziców spadkodawcy nie dożyło otwarcia spadku, udział spadkowy, który by mu przypadał, przypada rodzeństwu spadkodawcy w częściach równych.

Według art. 1025 § 1 Kodeksu cywilnego:

Sąd na wniosek osoby mającej w tym interes stwierdza nabycie spadku przez spadkobiercę. Notariusz na zasadach określonych w przepisach odrębnych sporządza akt poświadczenia dziedziczenia.

Powyższe oznacza, że z chwilą śmierci należące do spadkodawcy prawa i obowiązki stają się spadkiem, który podlega przepisom prawa spadkowego, a data śmierci (chwila śmierci) spadkodawcy ustala, kto staje się spadkobiercą oraz co wchodzi w skład masy spadkowej. Z kolei, postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub akt poświadczenia dziedziczenia sporządzony przez notariusza potwierdzają jedynie prawo spadkobiercy do tego spadku od momentu jego otwarcia.

Stosownie do art. 1035 Kodeksu cywilnego:

Jeżeli spadek przypada kilku spadkobiercom, do wspólności majątku spadkowego oraz do działu spadku stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych z zachowaniem przepisów niniejszego tytułu.

Zgodnie z art. 1037 § 1 Kodeksu cywilnego:

Dział spadku może nastąpić bądź na mocy umowy między wszystkimi spadkobiercami, bądź na mocy orzeczenia sądu na żądanie któregośkolwiek ze spadkobierców.

W myśl art. 1038 § 2 Kodeksu cywilnego:

Umowny dział spadku może objąć cały spadek lub być ograniczony do części spadku.

Na podstawie art. 195 Kodeksu cywilnego:

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

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, nigdy o prawie do części rzeczy, o jej zbywaniu bądź nabywaniu w częściach. Współwłaściciele mają swoje udziały w prawie, ale nie w rzeczy.

W świetle art. 196 § 1 Kodeksu cywilnego:

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

Jak stanowi art. 196 § 2 Kodeksu cywilnego:

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

Według art. 210 § 1 Kodeksu cywilnego:

Każdy ze współwłaścicieli może żądać zniesienia współwłasności. Uprawnienie to może być wyłączone przez czynność prawną na czas nie dłuższy niż lat pięć. Jednakże w ostatnim roku przed upływem zastrzeżonego terminu dopuszczalne jest jego przedłużenie na dalsze lat pięć; przedłużenie można ponowić.

Stosownie zaś do art. 211 Kodeksu cywilnego:

Każdy ze współwłaścicieli może żądać, ażeby zniesienie współwłasności nastąpiło przez podział rzeczy wspólnej, chyba że podział byłby sprzeczny z przepisami ustawy lub ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem rzeczy albo że pociągałby za sobą istotną zmianę rzeczy lub znaczne zmniejszenie jej wartości.

Co do zasady, zniesienie współwłasności jest formą nowego nabycia tylko wówczas, gdy – w wyniku tego zniesienia – podatnik otrzymuje nieruchomości, której wartość po dokonanych podziale przekracza wartość udziału, jaki pierwotnie mu przysługiwał.

Podobne wnioski wynikają z ukształtowanej już linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego, który twierdzi, że nabyciem rzeczy w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie jest przyznanie jej na wyłączną własność jednemu ze współwłaścicieli w wyniku dokonanego zniesienia współwłasności, jeśli:

- a) podział taki jest ekwiwalentny w naturze i nie towarzyszą mu spłaty i dopłaty, lub
- b) wartość otrzymanej przez daną osobę rzeczy w wyniku podziału tego majątku mieści się w udziale, jaki przysługiwał tej osobie we współwłasności.

Analogicznie sytuacja kształtuje się przy dziale spadku, bowiem za datę nabycia nieruchomości lub prawa majątkowego – w przypadku ich sprzedaży, które przypadły danej osobie w wyniku działu spadku, należy przyjąć datę ich pierwotnego nabycia, jeżeli wartość otrzymanej przez daną osobę nieruchomości lub prawa majątkowego w wyniku działu mieści się w udziale, jaki przysuguje tej osobie w majątku objętym współwłasnością oraz dział spadku został dokonany bez spłat i dopłat. Natomiast, gdy w wyniku działu spadku udział danej osoby ulega powiększeniu, mamy do czynienia z nabyciem, gdyż zwiększa się stan jej majątku osobistego.

Z instytucją działu spadku mamy więc do czynienia w sytuacji, w której spadek przypada kilku spadkobiercom. Wskutek działu spadku poszczególni spadkobiercy stają się podmiotami wyłącznie uprawnionymi względem przyznanych im praw majątkowych, stanowiących do chwili działu przedmiot wspólności. Nie zmienia to faktu, że dział spadku jest zawsze konsekwencją wcześniejszego nabycia spadku. Na skutek działu spadku

następuje konkretyzacja składników masy spadkowej przypadających poszczególnym spadkobiercom.

Dział spadku, w wyniku którego udział w nieruchomości lub prawie majątkowym nie zwiększył się, zmienia wyłącznie charakter własności. Jednakże nabycie nieruchomości lub prawa majątkowego w drodze działu spadku (nawet jeżeli działu spadku dokonano bez spłat lub dopłat) w części przekraczającej udział spadkowy stanowi w myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nabycie nieruchomości lub prawa majątkowego w tym udziale, który przekracza udział nabyty w spadku. Wszelkie przypadki, gdy udział danej osoby ulega powiększeniu, traktowany być musi w kategorii nabycia, gdyż w ten sposób ulega powiększeniu zakres dotychczasowego władztwa tej osoby nad nieruchomością lub prawem majątkowym. Bezsprzeczne jest, że udziały, jakie otrzymuje spadkobierca powyżej swojego udziału (jeżeli nabywa majątek w dziale spadku o wartości większej od swojego udziału w spadku) były własnością pozostałych spadkobierców. Spadkobierca nie miał do nich żadnych praw aż do momentu działu spadku. Nabycie w wyniku działu spadku części majątku, który należał do innych spadkobierców, należy więc traktować jako nabycie w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Powyższe znajduje potwierdzenie w cytowanym wcześniej art. 10 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Użyty w ww. przepisach termin „nabycie” oznacza każde uzyskanie tytułu własności (nabycie własności) lub każde uzyskanie określonego prawa (nabycie prawa) bez względu na fakt czy jest to nabycie w części ułamkowej, czy w całości. Poprzez „nabycie” należy rozumieć każde zwiększenie aktywów podatnika.

Moment przeniesienia prawa własności w prawie podatkowym określony jest zgodnie z normami prawa cywilnego.

Stosownie do art. 155 § 1 Kodeksu cywilnego:

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.

Nabyć nieruchomość lub prawo majątkowe można więc, np. w drodze zakupu, bądź uzyskując pod tytułem darmym (w formie darowizny, spadku), a w przypadku zaś ograniczonych praw rzeczowych również zawierając umowę o ustanowieniu tego prawa.

Skutki podatkowe sprzedaży udziałów w nieruchomości

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.

Art. 30e ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że:

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.

Według art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez zbywającego, które są konieczne, aby odpłatne zbycie mogło dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością). Pomiędzy tymi wydatkami, a dokonanym odpłatnym zbyciem musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy. Koszty te nie są kosztami nabycia, lecz jako koszty odpłatnego zbycia pomniejszają przychód.

Nie należy ich jednak utożsamiać z kosztami uzyskania przychodu, których zasady ustalania uregulowane zostały w sposób szczególny w art. 22 ust. 6c i 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

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

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

W świetle art. 22 ust. 6e powołanej 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.

Z kolei, art. 22 ust. 6f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi:

Koszty nabycia lub koszty wytworzenia, o których mowa w ust. 6c, są corocznie podwyższane, poczynwszy od roku następującego po roku, w którym nastąpiło nabycie lub wytworzenie zbywanych rzeczy lub praw majątkowych, do roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym nastąpiło ich zbycie, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku podatkowego w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego, ogłaszanemu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

Jak wynika z powyższych przepisów, podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości określonym zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Określony w przywołanym wyżej art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych katalog wydatków, które w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy, nabytych w drodze spadku lub nieodpłatnego działu spadku czy zniesienia współwłasności (bez spłat i dopłat), mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodu ma charakter katalogu zamkniętego, w związku z czym tylko wydatki wyraźnie w nim wskazane mogą pomniejszyć uzyskany przychód.

Zatem kosztem uzyskania przychodu przy odpłatnym zbyciu nieruchomości lub praw majątkowych nabytych w drodze spadku lub nieodpłatnego działu spadku czy zniesienia współwłasności mogą być wyłącznie:

- udokumentowane nakłady na tę nieruchomość lub prawo zwiększające jego wartość poniesione w czasie ich posiadania,
- kwota zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej ten podatek przypada na tę nieruchomość lub prawo,
- udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę,
- przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika.

Przepis art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odnosi się wyłącznie do kosztów nabycia lub wytworzenia poniesionych przez spadkodawcę, po którym spadkobierca odziedziczył sprzedawany majątek. Koszty te są uwzględniane przy ustalaniu dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych.

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 art. 30e ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

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.

Art. 30e ust. 7 ww. ustawy stanowi, że:

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 włącznie.

Na podstawie art. 45 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie od dnia 15 lutego do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku

podatkowym. Zeznania złożone przed początkiem terminu uznaje się za złożone w dniu 15 lutego roku następującego po roku podatkowym.

Stosownie do art. 45 ust. 1a pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Aby zatem ustalić, czy w przedmiotowej sprawie planowana przez Pana sprzedaż nieruchomości podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, istotne jest ustalenie, kiedy nastąpiło faktyczne nabycie przez Pana poszczególnych udziałów w nieruchomościach, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 5 i ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przystępując do oceny skutków podatkowych planowanej sprzedaży nieruchomości, w pierwszej kolejności zauważyć należy, że nabył Pan spadek z chwilą otwarcia spadku, a więc z chwilą śmierci spadkodawcy (Pana ojca) w dniu 24 października 2005 r. Natomiast w dniu 5 czerwca 2008 r. Sąd Rejonowy w (...) wydał postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku wskazując, że dziedziczy Pan ustawowo udział w wysokości 1/4 spadku. W związku z powyższym, należy uznać, że w 2005 r. nabył Pan udział w wysokości 1/4 masy spadkowej, przy czym poszczególne składniki majątku (w tym Nieruchomość) nie były w tamtym momencie przyporządkowane do spadkobierców, lecz spadkobiercom, a więc również Panu przysługiwał jedynie udział w masie spadkowej wynoszący 1/4.

Z powyższego wynika, że przysługiwał Panu procentowy udział w masie spadkowej podlegającej podziałowi. Na procentowy udział w masie spadkowej składa się również suma wartości odziedziczonych udziałów w nieruchomościach podlegających dziedziczeniu (przyjęta na moment śmierci spadkodawcy), zbytych przed dokonaniem podziału spadku.

W dniu 25 lutego 2019 r. Sąd Rejonowy w (...) wydał postanowienie o podziale majątku wspólnego, dziale spadku i zniesieniu współwłasności po Pana zmarłym ojcu. Dział spadku i zniesienie współwłasności nastąpiło bez spłat i dopłat. W wyniku ww. postanowienia otrzymał Pan prawo własności niezabudowanej nieruchomości gruntowej stanowiącej działkę ewidencyjną o nr 19 o pow. 1,3805 ha położonej w miejscowości (...). W związku z czym, stał się Pan jedynym właścicielem Nieruchomości. Z uwagi na wydzielenie prawa własności dwóch działek wchodzących w skład nieruchomości objętej księgą wieczystą nr (...), dla Nieruchomości została założona nowa księga wieczysta o numerze (...), a odziedziczona działka nr 19 została podzielona na dwie działki o numerach 20, 21. Podział działki 19 na dwie działki 20, 21 wynikał z konieczności uregulowania granicy pomiędzy działką 19 a działką sąsiednią i został przeprowadzony na żądanie sądu, który prowadził sprawę uregulowania granicy pomiędzy działką 19, a działką sąsiednią.

W dniu 26 lipca 2024 roku zawarł Pan warunkową umowę sprzedaży Nieruchomości ze spółką (...) spółka jawna. Ostateczna umowa przeniesienia własności miała miejsce w dniu 27 września 2024 roku.

Zatem – w odniesieniu do udziałów w Nieruchomości nabytych w spadku po Pana ojcu – pięcioletni okres, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych niewątpliwie upłynął.

Natomiast pozostałe udziały w Nieruchomości nabył Pan w 25 lutego 2019 r. w wyniku postanowienia o podziale majątku wspólnego, dziale spadku i zniesieniu współwłasności po zmarłym ojcu. Jak Pan wskazał, wartość majątku nabytego w następstwie podziału majątku wspólnego, działu spadku i zniesienia współwłasności przekroczyła wartość udziału, jaki pierwotnie przysługiwał Panu w całej masie spadkowej.

Zatem termin, o którym mowa w. przepisie art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 5 i ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do udziałów w ww. Nieruchomości, które nabył Pan w 2019 r. w wyniku podziału majątku wspólnego, działu spadku i zniesienia współwłasności – ponad udział jaki przysługiwał Panu w spadku po ojcu – należy w tym przypadku liczyć od końca 2019 r. Tym samym ww. pięcioletni okres upłynie w 2025 r.

Wobec powyższego, odpłatne zbycie w 2024 r. przez Panią nieruchomości - działki nr 20, 21) - w części odpowiadającej udziałom nabytym w spadku po Pana ojcu, nie będzie stanowiła źródła przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z uwagi na upływ terminu, o którym mowa w tym przepisie i tym samym nie będzie skutkowało obowiązkiem uiszczenia podatku dochodowego od osób fizycznych.

Natomiast odpłatne zbycie w 2024 r. ww. nieruchomości w części odpowiadającej udziałom nabytym w 2019 r. w drodze podziału majątku wspólnego, działu spadku i zniesienia współwłasności ponad udział jaki pierwotnie przysługiwał Panu w spadku po zmarłym ojcu, będzie stanowiło źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 5 i 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dochód uzyskany z tego źródła będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z postanowieniami art. 30e i następnych ww. ustawy.

Zatem stosownie do przywołanych przepisów wskazać należy, że przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości będzie wartość wyrażona w cenie zawartej w umowie sprzedaży odpowiadająca wartości nabytych w drodze nieodpłatnego działu spadku i zniesienia współwłasności udziałów w Nieruchomości ponad przysługujący Panu udział w spadku pomniejszony o koszty, o których mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przypadające na ww. udziały (tj. koszty odpłatnego zbycia). Przychód ten może zostać pomniejszony o koszty ustalone zgodnie z art. 22 ust. 6d ww. ustawy (tj. koszty uzyskania przychodu), a różnica stanowić będzie dochód.

Podsumowując, sprzedaż w 2024 r. przez Pana Nieruchomości, o której mowa we wniosku, w części w jakiej została przez Pana nabyta w drodze podziału majątku wspólnego, działu spadku i zniesienia współwłasności ponad udział jaki pierwotnie przysługiwał Panu w spadku po zmarłym ojcu, będzie skutkował dla Pana powstaniem przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ sprzedaż ww. części nastąpi przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tych części nieruchomości.

Dochód z odpłatnego zbycia tych części Nieruchomości będzie podlegał – stosownie do art. 30e ust. 1 wskazanej ustawy – opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym.

Zatem stanowisko w zakresie pytania nr 1 uznałem za prawidłowe.

Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego

Dochód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy – może jednak zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 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, 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, zostały enumeratywnie wymienione w art. 21 ust. 25 pkt 1-3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do treści art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

- 1) 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 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.

Natomiast stosownie do 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 dochodu 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.

Zaznaczyć również należy, że podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w stosunku do dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości jest fakt wydatkowania środków z ich odpłatnego zbycia – począwszy od dnia sprzedaży i nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiła sprzedaż – wyłącznie na enumeratywnie (wyczerpująco) wskazane w ustawie cele mieszkaniowe.

Z treści art. 21 ust. 1 pkt 131 cytowanej ustawy wynika, że dla możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia istotnym jest, aby zostały zaspokojone własne cele mieszkaniowe podatnika. 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 powołanym przepisie zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Wyraz „mieszkaniowe” w wyrażeniu „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie w znaczeniu przedmiotowym. Z punktu widzenia zastosowania omawianego zwolnienia istotne znaczenie ma faktyczne wydatkowanie (nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie) przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości na wskazane w ustawie cele mieszkaniowe.

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

rozumieć zgodnie z wykładnią literalną. Realizacja własnych celów mieszkaniowych w sytuacji, kiedy podatnik był właścicielem innej (innych) nieruchomości winna polegać na tym, że w przypadku zakupu kolejnej nieruchomości, w niej (na niej) podatnik faktycznie winien takie cele realizować. Wyraz „mieszkaniowe” w wyrażeniu „własne cele mieszkaniowe”, należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie nieruchomości w znaczeniu przedmiotowym. Warunkiem zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest więc 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”. 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, tj. wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – zaspokojenie jego własnych celów mieszkaniowych.

Z opisu sprawy wynika, że nie zamierza Pan przeznaczyć na cele mieszkaniowe całej kwoty otrzymanej ze sprzedaży Nieruchomości, lecz kwotę, która stanowi Pana przychód podatkowy rozumiany właśnie jako nadwyżka ceny otrzymanej z tytułu sprzedaży nieruchomości ponad wartość majątku przysługującego Panu z tytułu spadkobrania na nabycie nowej nieruchomości (mieszkania/domu/działki pod budowę domu) do majątku odrębnego celem zabezpieczenia Pana potrzeb mieszkaniowych.

W sytuacji gdy, kwota stanowiąca Pana przychód podatkowy będący nadwyżką ceny sprzedaży Nieruchomości ponad wartość majątku przysługującego Panu w związku z otrzymanym spadkiem, uzyskanego z planowanej sprzedaży Nieruchomości wydatkuje Pan w terminie trzech lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpi odpłatne zbycie tej Nieruchomości, na realizację własnych celów mieszkaniowych poprzez zakup mieszkania, domu bądź działki pod budowę domu, w celu zaspokojenia Pana potrzeb mieszkaniowych, to dochód uzyskany z tej sprzedaży będzie korzystał ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wobec tego, Pana stanowisko w zakresie pytania nr 2 również jest **prawidłowe**.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

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

Przy wydawaniu niniejszej interpretacji tutejszy organ dokonał wyłącznie analizy okoliczności podanych we wniosku. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego nie jest bowiem ustalanie, czy przedstawiony we wniosku stan faktyczny/zdarzenie przyszłe jest zgodny ze stanem rzeczywistym. W ramach postępowania o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego organ nie przeprowadza postępowania dowodowego, lecz opiera się jedynie na stanie faktycznym /zdarzeniu przyszłym przedstawionym we wniosku. Ustalenie stanu rzeczywistego stanowi 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.

Wyjaśnić również należy, że wydając interpretację indywidualną tutejszy Organ nie dokonuje wyliczeń. Zgodnie bowiem z zasadą samoopodatkowania, obowiązującą w polskim systemie podatkowym, na podatniku spoczywa obowiązek dokonania oceny

własnej sytuacji prawnopodatkowej, a po jej dokonaniu zachowania się zgodnie z przepisami prawa podatkowego, bowiem prawidłowość takiego wyliczenia podlega weryfikacji przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym. Dlatego też, tutejszy Organ nie odniósł się do kwot wskazanych we wniosku.

W odniesieniu do powołanych interpretacji indywidualnych – stwierdzić należy, że dotyczą one tylko konkretnych, indywidualnych spraw podatników, w określonych stanach faktycznych czy zdarzeniach przyszłych i w tych sprawach rozstrzygnięcia w nich zawarte są wiążące.

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). 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 w (...). 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.