

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 668526

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2025-12-02T12:14:33.821

Tytuł (teza): 1. Możliwość skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodu uzyskanego ze sprzedaży gospodarstwa rolnego. 2. Możliwość skorzystania ze zwolnienia przychodu ze sprzedaży wydzielonej działki wraz z budynkiem mieszkalnym oraz gospodarczym osobie niebędącej rolnikiem.

Autor informacji:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2025-11-25T21:39:20.238

Sygnatura: 0112-KDSL1-2.4011.523.2025.3.BR

Słowa kluczowe:

- dziedziczenie
- gospodarstwa-gospodarstwa rolne
- nieruchomości-sprzedaż nieruchomości
- spadek-dział spadku
- wydatek-wydatki mieszkaniowe
- zniesienie-zniesienie współwłasności
- zwolnienie

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. 1-pkt 8-lit. a
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 5
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 28

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-
Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku
dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw
majątkowych.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-
Źródła przychodów.-Przychód z odpłatnego zbycia rzeczy
lub praw.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna – stanowisko w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowna Pani,

stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest:

- prawidłowe w części dotyczącej zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodu ze sprzedaży w 2025 r. przez Panią gospodarstwa rolnego o łącznej powierzchni (...) ha, w części 2/3 jaka została przez Panią nabyta w 2022 r. w drodze działu spadku i zniesienia współwłasności ponad udział, jaki pierwotnie przysługiwał Pani w spadku po mężu, w części przypadającej na grunty orne, pastwiska oraz grunty pod rowami,
- nieprawidłowe w pozostałej części.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

8 września 2025 r. wpłynął Pani wniosek z 3 września 2025 r. o wydanie interpretacji indywidualnej. Uzupełniła go Pani pismami z 7 października 2025 r. (wpływ 10 października 2025 r.) oraz z 22 października 2025 r. (wpływ 24 października 2025 r.) – w odpowiedzi na wezwania. Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego

Stan faktyczny

Na mocy prawomocnego Postanowienia Sąd Rejonowego z (...) marca 2022 r. w sprawie o dział spadku i zniesienie współwłasności (stwierdzenie nabycia spadku po mężu miało miejsce na mocy prawomocnego postanowienia z (...) czerwca 2021 r.), stała się Pani właścicielem spadku po mężu, w skład którego wchodziło gospodarstwo rolne o łącznej pow. (...) ha na które składało się:

- działka o nr. ew. 1 o pow. (...) ha w całości obejmująca grunty orne R IV – (...) ha, RV – (...) ha);
- działka o nr. ew. 2 o pow. (...) ha obejmująca w całości lasy (Ls VI);
- działka o nr. ew. 3 o pow. (...) ha obejmująca w całości nieużytki (N);
- działka o nr. ew. 4 o pow. (...) ha obejmująca w całości grunty orne (RV – (...) ha, nieużytki (N – (...) ha);
- działka o nr. ew. 5 o pow. (...) ha obejmująca w całości grunty orne (RV);
- działka o nr ew. 6 o pow. (...) ha obejmująca w całości pastwiska (Ps VI);
- działka o nr. ew. 7 o pow. (...) ha obejmująca w całości grunty pod rowami (W);
- działka o nr. ew. 8 o pow. (...) ha obejmująca w całości grunty pod rowami (W);
- działka o nr. ew. 9 o pow. (...) ha obejmująca w całości grunty pod rowami (W).

Jest Pani rolnikiem w rozumieniu art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 423).

Na ww. gruntach od czasu ich objęcia do sprzedaży prowadziła Pani działalność rolniczą.

Wyżej opisana nieruchomość w chwili sprzedaży stanowiła nieruchomość rolną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 kwietnia 2024 r. (poz. 423) o kształtowaniu ustroju rolnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 423).

Wyżej opisana nieruchomość w chwili sprzedaży stanowiła gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 kwietnia 2024 r. (poz. 423) o kształtowaniu ustroju rolnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 423).

Wyżej opisana nieruchomość w chwili sprzedaży stanowiła gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1176) oraz z 1 kwietnia 2024 r. (poz. 423) o kształtowaniu ustroju rolnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 423).

Sprzedaż ww. gruntów nastąpiła (...) marca 2025 r., za aktem Notarialnym. Ww. grunty zostały sprzedane jednej osobie, która w chwili sprzedaży była rolnikiem w rozumieniu art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 423) zatem grunty nie utraciły charakteru rolnego. Nabywca jest mieszkańcem tej samej gminy i prowadzi gospodarstwo rolne na terenie jednej z zakupionych nieruchomości.

Spadkodawca był właścicielem nieruchomości rolnej wyżej opisanej przez okres dłuższy niż 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie.

W akcie Notarialnym umowy sprzedaży nieruchomości rolnej o pow. (...) ha jest zawarte zobowiązanie/oświadczenie, że kupujący nabywa nieruchomość w celu prowadzenia, powiększenia swojego gospodarstwa rolnego.

Wnioskodawca nie prowadzi żadnej działalności w zakresie obrotu nieruchomościami.

Zdarzenie przyszłe

Jest Pani jeszcze właścicielem gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1176), 1 kwietnia 2024 r. (poz. 423) o kształtowaniu ustroju rolnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 423), które nabyła Pani również w drodze dziedziczenia w 2022 r. W skład gospodarstwa rolnego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy. Od czasu nabycia tego gospodarstwa nie upłynął jeszcze okres 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie w drodze dziedziczenia. Zamierza Pani wydzielić z ww. gospodarstwa (...) ha) budynek mieszkalny i gospodarczy wraz z działką o pow. łącznej ok. (...) ha lub inny lecz poniżej (...) ha. Budynek wybudowany został przed (...) kwietnia 2016 r. Nabycie nastąpi przez osobę niebędącą rolnikiem. Pozostała część gospodarstwa rolnego nie straci charakteru rolnego.

W piśmie z 7 października 2025 r., stanowiącym uzupełnienie wniosku, doprecyzowała Pani opis sprawy o następujące informacje:

1. Czy posiada Pani nieograniczony obowiązek podatkowy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w myśl art. 3 ust. 1 i 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)?

Odp. Posiada Pani nieograniczony obowiązek podatkowy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w myśl art. 3 ust. 1 i 1 a ustawy z dnia 1991 r. o podatku dochodowy od osób fizycznych (t. j. Dz. U z 2025 r. poz. 163 ze zm.).

2. Czy między Panią a Pani mężem istniała wspólność majątkowa małżeńska?

Odp. Pomiędzy Panią a Pani mężem istniała wspólność majątkowa małżeńska do jego śmierci lecz grunty, o których mowa we wniosku stanowiły majątek odrębny męża o pow. (...) ha ponieważ on odziedziczył je w drodze spadku po rodzicach w 2010 r.

3. W jaki sposób i kiedy nastąpiło nabycie przez Pani męża nieruchomości (gospodarstwa rolnego o łącznej pow. (...) ha), która jest przedmiotem wniosku (np. umowa kupna-sprzedaży, darowizna, spadek, inny – jaki?) – proszę wskazać dokładną datę nabycia?

Odp. Nabycie nieruchomości (gospodarstwa rolnego o łącznej pow. (...) ha), która jest przedmiotem wniosku nastąpiło w drodze umownego działu spadku i zniesienia współwłasności po zmarłym ojcu Pani męża, na podstawie Aktu Notarialnego, sporządzonego przez Notariusza (...) czerwca 2010 r.. Stwierdzenie nabycia spadku po Pani mężu nastąpiło w drodze Postanowienia Sądu Rejonowego w Kole z (...) czerwca 2021 r., które uprawomocniło się (...) czerwca 2021 r.

4. Czy powyższą nieruchomość Pani mąż nabył wraz z Panią w ramach wspólności majątkowej małżeńskiej, czy do majątku osobistego Pani męża?

Odp. Powyższą nieruchomość Pani mąż nabył wcześniej do swojego majątku osobistego.

5. Kiedy zmarł Pani mąż?

Odp. Pani mąż zmarł (...) listopada 2020 r.

6. Czy była Pani jedynym spadkobiercą po Pani zmarłym mężu? Jeżeli nie, to proszę wskazać pozostałych spadkobierców i ich udziały w spadku po Pani zmarłym mężu?

Odp. Spadek, w skład którego wchodziło gospodarstwo rolne wraz z siedliskiem, tj. budynkiem mieszkalnym i gospodarczym odziedziczyła Pani wraz dziećmi według następujących udziałów:

- a) Pani udział wynosił 1/3 części spadku,
- b) córki udział wynosi 1/3 części spadku,
- c) syna udział wynosi 1/3 części spadku.

Dzieci przekazały swoje udziały bez spłat i dopłat na Pani rzecz w trakcie postępowania sądowego o dział spadku w związku z czym stała się Pani jedyną właścicielką całości gospodarstwa rolnego.

7. W związku ze wskazaniem w opisie sprawy, że:

Na mocy prawomocnego Postanowienia Sąd Rejonowego z dnia (...).03.2022 r., w sprawie o dział spadku i zniesienie współwłasności (stwierdzenie nabycia spadku po mężu miało miejsce na mocy prawomocnego postanowienia z dnia (...).06.2021 r.), stałam się właścicielem spadku po mężu w skład którego wchodziło gospodarstwo rolne o łącznej pow. (...) ha na które składało się: (...).

1) w odniesieniu do działu spadku, proszę wskazać:

a) czy działowi spadku towarzyszyły spłaty i dopłaty? Jeśli tak, to proszę wskazać jakie podmioty (osoby) były uprawnione i zobowiązane do dopłat i spłat?

Odp. Działowi spadku, który został dokonany na mocy prawomocnego Postanowienia Sadu Rejonowego z (...) marca 2022 r. na mocy którego nastąpiło zniesienie współwłasności nieruchomości na Pani rzecz wobec nieodpłatnego przekazania przez dzieci swoich udziałów na Pani rzecz. Działowi spadku nie towarzyszyły żadne spłaty i dopłaty, co potwierdza wspomniane Postanowienie Sądu.

b) czy wartość udziału w masie spadkowej, którą Pani otrzymała, była równa czy wyższa od wartości majątku otrzymanego w wyniku działu spadku (należy porównać wartość, a nie wysokość udziału)?

Odp. Z uwagi na fakt, że dwoje dzieci przekazało Pani swoje udziały wynoszące po 1/3 a Pani udział wynosił 1/3 to tym samym wartość przekazanych Pani udziałów w gospodarstwie rolnym była wyższa od tego który otrzymała Pani po mężu jako żona.

2) w odniesieniu do zniesienia współwłasności, proszę wskazać:

a) na czym rzecz i w jakich udziałach nastąpiło zniesienie współwłasności?

Odp. Zniesienie współwłasności nastąpiło na Pani rzecz jako jedynej właścicielki, a więc Pani udział w gospodarstwie rolnym jako całość wobec przekazania przez syna i córkę swoich udziałów wynoszących po 1/3 części, wynosił 100%.

b) czy wskutek zniesienia współwłasności uzyskała Pani przysporzenie majątkowe kosztem innych współwłaścicieli nieruchomości?

Innymi słowy: czy w wyniku zniesienia współwłasności nabyła Pani udział w nieruchomości o wartości ponad wartość udziału, który otrzymała Pani w wyniku spadkobrania po mężu (należy porównać wartość, a nie wysokość udziału);

Odp. W wyniku zniesienia współwłasności nabyła Pani udział w nieruchomości o wartości ponad wartość udziału, który otrzymała Pani w wyniku spadkobrania po mężu.

c) czy zniesieniu współwłasności towarzyszyły spłaty bądź dopłaty? Jeśli tak, proszę wskazać na czym rzecz?

Odp. Zniesieniu współwłasności nie towarzyszyły żadne spłaty i dopłaty.

8. Czy Pani mąż będąc właścicielem nieruchomości (gospodarstwa rolnego o łącznej pow. (...) ha) od momentu jej nabycia do chwili śmierci prowadził na niej działalność rolniczą?

Odp. Pani mąż będąc właścicielem nieruchomości (gospodarstwa rolnego o łącznej powierzchni (...) ha) od momentu jej nabycia do chwili śmierci prowadził na niej działalność rolniczą.

9. Po kim odziedziczyła Pani gospodarstwo rolne w drodze dziedziczenia w 2022 r., w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy? Kiedy zmarła ta osoba?

Odp. Gospodarstwo rolne w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarstwo rolne, odziedziczyła Pani po zmarłym mężu.

Pani mąż zmarł (...) listopada 2020 r. Gospodarstwo rolne w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy o pow. (...) stanowiło przedmiot wspólności majątkowej z mężem, które to gospodarstwo nabyli Państwo w drodze darowizny dokonanej na Państwa rzecz przez Pani rodziców (...) maja 1980 r.

10. Jeśli odziedziczyła Pani gospodarstwo rolne w drodze dziedziczenia w 2022 r., po zmarłym mężu, w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy, to czy powyższą nieruchomość Pani mąż nabył wraz z Panią w ramach wspólności majątkowej małżeńskiej, czy do majątku osobistego Pani męża?

Odp. Gospodarstwo rolne w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy o pow. (...) (dotyczy pytania o zdarzenie przyszłe), które odziedziczyła Pani po mężu stanowiło przedmiot wspólności majątkowej z mężem które to gospodarstwo nabyli Państwo w drodze darowizny dokonanej przez Pani rodziców (...) maja 1980 r., w drodze Umowy przekazania własności i posiadania gospodarstwa rolnego (...) maja 1980 r. w Urzędzie Gminy.

11. Czy była Pani jedynym spadkobiercą po osobie po której odziedziczyła Pani gospodarstwo rolne, w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy? Jeżeli nie, to proszę wskazać pozostałych spadkobierców i ich udziały w spadku?

Odp. Po śmierci męża odziedziczyła Pani gospodarstwo rolne w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy o pow. (...) ha wraz z córką i synem i udział każdego z Was w tym gospodarstwie wynosił 1/3 udziału na podstawie Postanowienia Sądu Rejonowego z (...) czerwca 2021 r., które uprawomocniło się (...) czerwca 2021 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpiło nabycie gospodarstwa rolnego, w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy, które jest przedmiotem wniosku przez osobę po której je Pani odziedziczyła (np. umowa kupna-sprzedaży, darowizna, spadek, inny – jaki?) – proszę wskazać dokładną datę nabycia?

Odp. Gospodarstwo rolne w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy o pow. (...) (dotyczy pytania o zdarzenie przyszłe) stanowiło przedmiot wspólności majątkowej z mężem, które to gospodarstwo nabyli Państwo w drodze darowizny dokonanej przez Pani rodziców (...) maja 1980 r., w drodze Umowy przekazania własności i posiadania gospodarstwa rolnego (...) maja 1980 r. w Urzędzie Gminy.

13. W jaki sposób gospodarstwo rolne, w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy było przez Panią wykorzystywane przez cały okres posiadania do momentu sprzedaży wydzielonego z ww. gospodarstwa rolnego budynku mieszkalnego i gospodarczego wraz z działką o pow. łącznej ok. (...) ha lub inny lecz poniżej (...) ha?

Odp. Gospodarstwo rolne w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy było, jest i będzie wykorzystywane rolniczo, do czasu sprzedaży wydzielonego z ww. gospodarstwa rolnego budynku mieszkalnego i gospodarczego wraz z działką o pow. ok. (...) ha lub innego lecz poniżej (...) ha.

14. Czy po śmierci osoby (wskazanej w odpowiedzi na pkt 9 wezwania) po której odziedziczyła Pani gospodarstwo rolne w 2022 r. w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy miał miejsce dział spadku lub zniesienie współwłasności?

Jeśli odbył się dział spadku, to proszę wskazać:

- a) kiedy odbył się dział spadku?
- b) czy działowi spadku towarzyszyły spłaty i dopłaty? Jeśli tak, to proszę wskazać jakie podmioty (osoby) były uprawnione i zobowiązane do dopłat i spłat?
- c) czy wartość udziału w masie spadkowej, którą Pani otrzymała, była równa czy wyższa od wartości majątku otrzymanego w wyniku działu spadku (należy porównać wartość, a nie wysokość udziału)?

Odp. Po śmierci Pani męża, po którym odziedziczyła Pani gospodarstwo rolne w 2022 r. w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy miał miejsce dział spadku i zniesienie współwłasności.

- a) dział spadku i zniesienie współwłasności odbyło się na podstawie Postanowienia Sądu Rejonowego z (...) marca 2022 r. na mocy którego nastąpiło również zniesienie współwłasności nieruchomości, która została przyznana tylko Pani wobec przekazania przez dzieci swoich udziałów na Pani rzecz;
- b) podziałowi i zniesieniu współwłasności nie towarzyszyły żadne spłaty i dopłaty, co potwierdza wspomniane Postanowienie Sądu;
- c) z uwagi na fakt, że dwoje dzieci przekazało Pani swoje udziały wynoszące po 1/3 a Pani udział wynosił 1/3 to tym samym wartość przekazanych Pani udziałów w gospodarstwie rolnym była wyższa od tego, który otrzymała Pani po mężu jako żona.

Jeśli natomiast odbyło się zniesienie współwłasności, to proszę wskazać:

- a) kiedy odbyło się zniesienie współwłasności?

Odp. Zniesienie współwłasności nastąpiło w tym samym dniu i na tej samej podstawie co dział spadku czyli Postanowienia Sądu Rejonowego z (...) marca 2022 r. o którym mowa w powyższym pkt a.

b) na czym rzecz i w jakich udziałach nastąpiło zniesienie współwłasności?

Odp. Zniesienie współwłasności nastąpiło na Pani rzecz jako jedynej właścicielki, a więc Pani udział w gospodarstwie rolnym jako całość wobec przekazania przez syna i córkę swoich udziałów wynoszących po 1/3 części, wynosił 100%.

c) czy wskutek zniesienia współwłasności uzyskała Pani przysporzenie majątkowe kosztem innych współwłaścicieli nieruchomości?

Innymi słowy: czy w wyniku zniesienia współwłasności nabyła Pani udział w nieruchomości o wartości ponad wartość udziału, który otrzymała Pani w wyniku spadkobrania po mężu (należy porównać wartość, a nie wysokość udziału);

Odp. W wyniku zniesienia współwłasności nabyła Pani udział w nieruchomości o wartości ponad wartość udziału, który otrzymała Pani w wyniku spadkobrania po mężu.

d) czy zniesieniu współwłasności towarzyszyły spłaty bądź dopłaty? Jeśli tak, proszę wskazać na czym rzecz?

Odp. Zniesieniu współwłasności nie towarzyszyły żadne spłaty i dopłaty.

15. Czy cały dochód uzyskany z planowanej sprzedaży wydzielonego z ww. gospodarstwa rolnego (siedliska) budynku mieszkalnego i gospodarczego wraz z działką o pow. łącznej ok. (...) ha lub inny lecz poniżej (...) ha, o którym mowa we wniosku, zostanie wydatkowany na Pani własne cele mieszkaniowe począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło jego odpłatne zbycie?

Odp. Cały dochód uzyskany z planowanej sprzedaży wydzielonego z ww. gospodarstwa rolnego (siedliska) budynku mieszkalnego i gospodarczego wraz z działką o pow. łącznej (...) ha lub inny lecz poniżej (...) ha, o którym mowa we wniosku zostanie wydatkowany na Pani własne cele mieszkaniowe, tj. zakup mieszkania w bloku, począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jego odpłatne zbycie.

16. W związku z zadaniem przez Panią pytaniem:

W związku z opisanym przyszłym stanem faktycznym, czy sprzedaż wydzielonej działki wraz z budynkiem mieszkalnym oraz gospodarczym o pow. (...) ha lub pow. poniżej (...) ha, osobie niebędącej rolnikiem przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego w którym nastąpiło nabycie przez spadkobiercę w drodze dziedziczenia jest zwolniony z podatku dochodowego. Jeżeli nie, to czy dochód uzyskany z takiej sprzedaży korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego stosownie do art.21 ust 1 , pkt. 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i w jakim zakresie.

należy jednoznacznie wskazać:

a) zamknięty katalog wydatków, które zamierza Pani ponieść na własne cele mieszkaniowe?

b) czy będzie posiadała Pani wystawione na Panią rachunki i faktury lub inne udokumentowane rzetelne i wiarygodne dowody potwierdzające wydatkowanie pieniędzy na własne cele mieszkaniowe, sfinansowane ze środków pieniężnych pochodzących ze sprzedaży wydzielonego z gospodarstwa rolnego (siedliska) budynku mieszkalnego i gospodarczego wraz z działką o pow. łącznej ok. (...) ha lub inny lecz poniżej (...) ha, które otrzymała Pani w drodze dziedziczenia?

Odp. Jak wspomniała Pani w pkt 15 środki pieniężne uzyskane ze sprzedaży przeznaczy Pani na zakup mieszkania w bloku i nabycie nastąpi na podstawie aktu notarialnego, sporządzonego przez notariusza, który to akt będzie określał wysokość środków przeznaczonych na zakup mieszkania.

W piśmie z 22 października 2025 r., stanowiącym uzupełnienie wniosku, doprecyzowała Pani opis sprawy o następujące informacje:

1. W odpowiedzi na pytanie nr 3 wezwania o treści:

W jaki sposób i kiedy nastąpiło nabycie przez Pani męża nieruchomości (gospodarstwa rolnego o łącznej pow. (...) ha), która jest przedmiotem wniosku (np. umowa kupna-sprzedaży, darowizna, spadek, inny – jaki?) – proszę wskazać dokładną datę nabycia?

wskazała Pani:

Nabycie nieruchomości (gospodarstwa rolnego o łącznej pow. (...) ha) która jest przedmiotem wniosku nastąpiło w drodze umownego działu spadku i zniesienia współwłasności po zmarłym ojcu mojego męża, na podstawie Aktu Notarialnego, sporządzonego przez Notariusza w dniu (...) czerwca 2010 roku. Stwierdzenie nabycia spadku po moim mężu nastąpiło w drodze Postanowienia Sądu Rejonowego z dnia (...) czerwca 20121 roku które uprawomocniło się (...).06.2021 roku.

Wobec powyższego należy wskazać, kiedy zmarł ojciec Pani męża.

Odp. Jak wskazała Pani już w piśmie poprzednim, nabycie nieruchomości (gospodarstwa rolnego o łącznej pow. (...) ha), która jest przedmiotem wniosku nastąpiło w drodze umownego działu spadku i zniesienia współwłasności po zmarłym ojcu Pani męża, na podstawie Aktu Notarialnego, sporządzonego przez Notariusza (...) czerwca 2010 r. Stwierdzenie nabycia spadku po Pani mężu nastąpiło w drodze Postanowienia Sądu Rejonowego z (...) czerwca 2021 r., które uprawomocniło się (...) czerwca 2021 r. Ojciec Pani męża zmarł (...) października 2009 r.

2. W odpowiedzi na pytanie nr 6 wezwania o treści:

Czy była Pani jedynym spadkobiercą po Pani zmarłym mężu? Jeżeli nie, to proszę wskazać pozostałych spadkobierców i ich udziały w spadku po Pani zmarłym mężu?

wskazała Pani:

Spadek, w skład którego wchodziło gospodarstwo rolne wraz z siedliskiem tj. budynkiem mieszkalnym i gospodarczym odziedziczyłam wraz dziećmi według następujących udziałów:

a) Mój udział wynosił 1/3 części spadku,

b) Córka – 1/3 części spadku,

c) Syn – 1/3 części spadku

Dzieci przekazały swoje udziały bez spłat i dopłat na moją rzecz w trakcie postępowania sądowego o dział spadku w związku z czym stałam się jedyną właścicielką całości gospodarstwa rolnego.

Powyższe pytanie dotyczyło całości spadku jaki odziedziczyła Pani po zmarłym mężu, natomiast Pani odpowiedziała na powyższe pytanie: „Spadek, w skład którego wchodziło gospodarstwo rolne wraz z siedliskiem tj. budynkiem mieszkalnym i gospodarczym...”. W związku z powyższym proszę o wskazanie – w odniesieniu do gospodarstwa rolnego o powierzchni (...) ha – czy była Pani jedynym spadkobiercą po Pani zmarłym mężu? Jeżeli nie, to proszę wskazać pozostałych spadkobierców i ich udziały w spadku po Pani zmarłym mężu?

Odp. W odniesieniu do spadku, w skład którego wchodziło gospodarstwo rolne o pow. (...) ha nie była Pani jedynym spadkobiercą w chwili stwierdzenia nabycia spadku w drodze

Postanowienia Sądu Rejonowego z (...) czerwca 2021 r. (prawomocne z dniem (...) czerwca 2021 r). Gospodarstwo to odziedziczyła Pani w drodze dziedziczenia ustawowego wraz dziećmi według następujących udziałów:

- a) Pani udział wynosił 1 /3 części spadku,
- b) córki udział wynosi 1/3 części spadku,
- c) syna udział wynosi 1/3 części spadku.

Dzieci przekazały swoje udziały bez spłat i dopłat na Pani rzecz w trakcie postępowania sądowego o dział spadku w związku z czym stała się Pani jedyną właścicielką całości gospodarstwa rolnego na mocy prawomocnego Postanowienia Sądu Rejonowego z (...) marca 2022 r.

3. W odpowiedzi na pytanie nr 11 wezwania o treści:

Czy była Pani jedynym spadkobiercą po osobie po której odziedziczyła Pani gospodarstwo rolne, w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy? Jeżeli nie, to proszę wskazać pozostałych spadkobierców i ich udziały w spadku?

wskazała Pani:

Po śmierci męża odziedziczyłam gospodarstwo rolne w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy o pow. (...) ha wraz z córką i synem i udział każdego z nas w tym gospodarstwie wynosił 1/3 udziału na podstawie Postanowienia Sądu Rejonowego z dnia (...) czerwca 2021 roku które uprawomocniło się (...).06.2021 roku.

Natomiast we wniosku wskazała Pani:

(...)

W skład gospodarstwa rolnego wchodziło siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy.

(...)

Wnioskodawca zamierza wydzielić z ww. gospodarstwa ((...) ha) budynek mieszkalny i gospodarczy wraz z działką o pow. Łącznej ok. (...) ha lub inny lecz poniżej (...) ha.

W związku z powstałą nieścisłością, proszę wyjaśnić, czy gospodarstwo rolne w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy ma powierzchnię (...) ha, czy (...) ha?

Odp. Gospodarstwo rolne w skład, którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy ma powierzchnię (...) ha. Powierzchnia wskazana przez Panią, tj. (...) ha stanowiła pomyłkę pisarską.

4. Kiedy zamierza Pani sprzedać wydzielony z gospodarstwa rolnego (siedliska) budynek mieszkalny i gospodarczy wraz z działką o powierzchni łącznej (...) ha lub inny lecz poniżej (...) ha?

Odp. Wydzielony z gospodarstwa rolnego (siedliska) budynek mieszkalny i gospodarczy wraz z działką o powierzchni łącznej (...) ha lub inny, lecz poniżej (...) ha, zamierza Pani sprzedać w roku 2026, osobie nie będącej rolnikiem.

Pytania

1. W związku z opisanym stanem faktycznym z którego wynika, że sprzedano gospodarstwo rolne, rolnikowi, który prowadzi nadal działalność rolniczą i nie utraciło swego charakteru rolnego to, czy przychód uzyskany ze sprzedaży tego gospodarstwa przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło

nabycie gospodarstwa przez spadkobiercę jest zwolniony z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych?

2. W związku z opisanym przyszłym stanem faktycznym, czy sprzedaż wydzielonej działki wraz z budynkiem mieszkalnym oraz gospodarczym o pow. 0,3 ha lub pow. poniżej 1 ha, osobie niebędącej rolnikiem przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie przez spadkobiercę w drodze dziedziczenia, jest zwolniony z podatku dochodowego? Jeżeli nie, to czy przychód uzyskany z takiej sprzedaży korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i w jakim zakresie?

Pani stanowisko w sprawie

Stan faktyczny

Przychód uzyskany ze sprzedaży gospodarstwa rolnego przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie go przez spadkobiercę jest zwolniony z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zdarzenie przyszłe

Sprzedaż wydzielonej działki wraz z budynkiem mieszkalnym oraz gospodarczym o pow. (...) ha lub pow. poniżej (...) ha, osobie niebędącej rolnikiem przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie przez spadkobiercę w drodze dziedziczenia nie jest zwolniony z podatku dochodowego lecz przychód uzyskany z takiej sprzedaży korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości na tzw. „własne cele mieszkaniowe”) do wysokości uzyskanego dochodu osiągniętego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest w części prawidłowe i w części nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Na podstawie 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 ze zm.):

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

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

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Źródłem przychodów jest pozarolnicza działalność gospodarcza.

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

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

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

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

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

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, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób nabycia.

Jednocześnie, 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.

Wobec powyższego, w przypadku odpłatnego zbycia nabytej w spadku nieruchomości istotne znaczenie ma ustalenie daty nabycia tej nieruchomości przez spadkodawcę.

Do wyliczenia pięcioletniego okresu, od którego uzależnione jest opodatkowanie sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości nabytych w drodze spadku, wliczany jest zatem nie tylko okres posiadania nieruchomości (praw majątkowych) przez spadkobiercę, który dokonuje sprzedaży, ale także okres posiadania nieruchomości (praw majątkowych) przez spadkodawcę. 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 nie upłynęło 5 lat, to taka

sprzedaż jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości (praw majątkowych) podlega opodatkowaniu.

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 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (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.

Art. 10 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że:

W przypadku odpłatnego zbycia po ustaniu wspólności majątkowej małżeńskiej, nabytych do majątku wspólnego małżonków lub wybudowanych w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej nieruchomości lub nabytych do majątku wspólnego małżonków praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie do majątku wspólnego małżonków lub ich wybudowanie w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej.

Z kolei, jak stanowi art. 10 ust. 7 ww. ustawy:

Nie stanowi nabycia albo odpłatnego zbycia, o których 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.

Podkreślenia wymaga, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia „nabycie”, należy zatem odwołać się do przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.).

I tak, 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.

Z uwagi na fakt, że 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 Kodeks cywilny.

Zgodnie z art. 922 § 1 ustawy Kodeks cywilny:

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

Z kolei, art. 924 ustawy Kodeks cywilny stanowi, że:

Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy.

Natomiast jak stanowi art. 925 cyt. Kodeksu:

Spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku.

Jak stanowi art. 926 § 1 Kodeksu cywilnego:

Powołanie do spadku wynika z ustawy albo z testamentu.

Według 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.

Stosownie do 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 potwierdzają jedynie prawo spadkobiercy do tego spadku od momentu jego otwarcia.

Jednym ze sposobów nabycia na własność nieruchomości lub jej części jest co do zasady również zniesienie współwłasności. W tej kwestii należy również odnieść się do regulacji zawartych w Kodeksie cywilnym, który wskazuje, że celem postępowania o zniesienie współwłasności jest nowe ukształtowanie prawa własności rzeczy, która stanowi przedmiot współwłasności.

Na mocy 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.

Na mocy art. 1037 § 1 i 2 Kodeksu cywilnego:

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

§ 2. Jeżeli do spadku należy nieruchomość, umowa o dział powinna być zawarta w formie aktu notarialnego.

W myśl art. 1038 § 2 Kodeksu cywilnego:

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

Stosownie do 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.

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.

W świetle art. 196 § 1 Kodeksu cywilnego:

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

Na podstawie 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.

Art. 210 § 1 Kodeksu cywilnego stanowi, że:

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.

Na podstawie 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.

W myśl art. 212 § 1 i § 2 Kodeksu cywilnego:

Jeżeli zniesienie współwłasności następuje na mocy orzeczenia sądu, wartość poszczególnych udziałów może być wyrównana przez dopłaty pieniężne. Przy podziale gruntu sąd może obciążyć poszczególne części niezbędnymi służebnościami gruntowymi.

Rzecz, która nie daje się podzielić, może być przyznana stosownie do okoliczności jednemu ze współwłaścicieli z obowiązkiem spłaty pozostałych albo sprzedana stosownie do przepisów kodeksu postępowania cywilnego.

Zniesienie współwłasności nie stanowi nabycia wyłącznie wówczas, jeżeli nabyte na własność mienie mieści się w ramach udziału jaki przypadał byłym współwłaścicielom w rzeczy wspólnej i odbył się bez spłat i dopłat.

Gdy w wyniku zniesienia współwłasności udział danej osoby ulega powiększeniu mamy do czynienia z nabyciem, gdyż zwiększa się stan jej majątku osobistego. Zatem jeżeli przy dokonaniu zniesienia współwłasności wystąpiło przysporzenie majątku ponad udział posiadany przed zniesieniem współwłasności oznacza to, że dla części nieruchomości nabytej w drodze zniesienia współwłasności dniem nabycia będzie dzień, w którym nastąpiło zniesienie współwłasności.

Biorąc pod uwagę kwestię nabycia nieruchomości do wspólności majątkowej małżeńskiej, należy odnieść się również do przepisów ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. z 2023 r. poz. 2809 ze zm.), w której zostały uregulowane stosunki majątkowe między małżonkami.

W tym miejscu należy zauważyć, że stosunki majątkowe pomiędzy małżonkami zostały uregulowane w ustawie Kodeks rodzinny i opiekuńczy.

Przepis art. 31 § 1 ww. Kodeksu stanowi, że:

Z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa), która obejmuje przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków.

Z kolei z art. 35 ww. Kodeksu wynika:

W czasie trwania wspólności ustawowej żaden z małżonków nie może żądać podziału majątku wspólnego. Nie może również rozporządzać ani zobowiązywać się do rozporządzania udziałem, który w razie ustania wspólności przypadnie mu w majątku wspólnym lub w poszczególnych przedmiotach należących do tego majątku.

W świetle natomiast art. 43 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego:

Oboje małżonkowie mają równe udziały w majątku wspólnym.

Ustrój wspólności ustawowej obejmujący dorobek obojga małżonków ukształtowany został przez ustawodawcę jako wspólność łączna, bezudziałowa. Wspólność ta charakteryzuje się tym, że w czasie jej trwania małżonkowie nie mają określonych udziałów w majątku wspólnym, nie mogą zatem rozporządzać udziałami, a także nie mogą żądać podziału majątku objętego wspólnością (art. 35 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego). Obojgu małżonkom przysługuje pełne prawo do całości majątku wspólnego. Wspólność ta jest wspólnością masy majątkowej i obejmuje cały zbiór praw majątkowych, takich jak własność i inne prawa rzeczowe czy wierzytelności.

Zważywszy na tak ukształtowaną sytuację prawną małżonków objętych wspólnością ustawową, definitywne nabycie w czasie jej trwania nieruchomości oznacza nabycie przez każdego z małżonków tego prawa w całości, a nie w określonym ułamkowo udziale. W konsekwencji, małżonek w momencie śmierci drugiego z nich nie może ponownie nabyć udziału w tej nieruchomości w drodze dziedziczenia, jak też w drodze działu spadku, skoro nieruchomość ta wchodziła wcześniej do wspólnego majątku małżeńskiego, a małżonkowi z tego tytułu przysługiwało już prawo własności całej nieruchomości.

Kwestia określenia momentu nabycia nieruchomości i praw majątkowych była przedmiotem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2017 r., sygn. akt II FPS 2/17, w której sąd stwierdził, że: „Dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176, ze zm.) nabytych przez współmałżonka w wyniku dziedziczenia, datą ich nabycia lub wybudowania w rozumieniu tego przepisu jest dzień nabycia (wybudowania) tych nieruchomości i praw majątkowych do majątku wspólnego małżonków”.

W uzasadnieniu uchwały Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w przypadku nabycia nieruchomości przez małżonków pozostających w majątkowej wspólności małżeńskiej przewidzianej w art. 31 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy nie ma możliwości określenia tego, w jakich częściach nastąpiło nabycie nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie jest możliwe nabycie nieruchomości w określonym udziale przez małżonków pozostających we wspólności majątkowej małżeńskiej i działających jednocześnie, co wynika z istoty wspólności małżeńskiej. Wspólność małżeńska (łączna) to wspólność bezudziałowa, a w czasie jej trwania małżonkowie nie mogą rozporządzać swoimi prawami do majątku wspólnego jako całości. Nie mogą także rozporządzać udziałem w jakimkolwiek przedmiocie należącym do tego majątku.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego skoro, z uwagi na wspólność majątkową, nie można wyodrębnić udziałów, które małżonkowie posiadali w chwili nabycia nieruchomości w małżeństwie, to nie można też przyjąć, że pięcioletni termin biegnie od daty nabycia nieruchomości w drodze spadku. Dla oceny skutków podatkowych odpłatnego zbycia nieruchomości kluczowy jest moment poniesienia wydatku na nabycie tego składnika do majątku wspólnego i to, że tego wydatku – w momencie jego poniesienia – nie można przypisać jednemu bądź drugiemu małżonkowi w udziałach o określonej wielkości.

Innymi słowy, w przypadku nabycia nieruchomości (praw majątkowych) przez małżonków pozostających w majątkowej wspólności małżeńskiej przewidzianej w art. 31 ustawy Kodeks rodzinny i opiekuńczy, nie ma możliwości określenia tego, w jakich częściach nastąpiło nabycie nieruchomości (praw majątkowych), o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ponadto należy zauważyć, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji nieruchomości. Dlatego też należy odnieść się do przepisów prawa cywilnego.

Stosownie do art. 46 § 1 Kodeksu cywilnego:

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.

Na podstawie art. 47 § 1 Kodeksu cywilnego:

Część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych.

Według art. 47 § 2 Kodeksu cywilnego:

Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego.

Z art. 47 § 3 Kodeksu cywilnego:

Przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych.

W myśl art. 48 Kodeksu cywilnego:

Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania.

Grunty stanowiące odrębny przedmiot własności są więc z natury swych nieruchomości, budynki natomiast trwale z gruntem związane są częścią składową nieruchomości zgodnie z zasadą superficies solo cedit, w myśl której własność nieruchomości gruntowej rozciąga się na budynki, które stały się częścią składową nieruchomości. Budynek trwale związany z gruntem, jako część składowa gruntu, nie może być przedmiotem odrębnej własności, co oznacza, że właścicielem zarówno gruntu, jak i budynku wzniesionego na tym gruncie, jest zawsze właściciel nieruchomości gruntowej, na której budynek ten został wybudowany.

Z powyższego wynika, że w przypadku wybudowania budynku na własnym gruncie, grunt ten wraz z budynkiem stanowi jedną rzecz (nieruchomość). Oznacza to, że skoro budynek nie stanowi odrębnej nieruchomości, to nie może być samodzielny przedmiotem zbycia bez gruntu, na którym został wzniesiony. Sprzedaż nieruchomości obejmuje zarówno zbycie gruntu, jak i znajdującego się na nim budynku trwale z nim związanego. Dlatego za datę nabycia nieruchomości w takim wypadku uznać należy datę nabycia gruntu niezależnie od tego, kiedy na gruncie tym wzniesiono budynek.

Jak wskazano na wstępie przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości, jeżeli nie jest dokonywane w wykonywaniu działalności gospodarczej i następuje przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie skutkuje powstaniem przychodu w rozumieniu ustawy.

W związku z powyższym, powstanie przychodu podatkowego z tytułu sprzedaży nieruchomości uzależnione jest od daty jej nabycia, które należy utożsamiać z chwilą przeniesienia własności w rozumieniu cywilnoprawnym.

W przypadku zbycia nieruchomości (gruntu stanowiącego własność podatnika), na której wybudowano budynek – termin pięcioletni nie może być liczony odrębnie dla nabycia własności gruntu oraz dla wybudowanego na tym gruncie budynku, stanowiącego jego część składową. Bieg tego terminu liczony jest od końca roku kalendarzowego, w którym nabyto grunt na własność. Data wybudowania budynku nie ma znaczenia.

Zatem w sytuacji, gdy najpierw dochodzi do nabycia gruntu, a dopiero później wybudowany zostanie budynek, istotnym z podatkowego punktu widzenia jest moment nabycia gruntu.

Z opisu stanu faktycznego wynika, że w 2022 r. w sprawie o dział spadku i zniesienie współwłasności stała się Pani właścicielką spadku po mężu, w skład którego wchodziło gospodarstwo rolne o łącznej powierzchni 3,43 ha na które składało się: działka o nr. ew. 1 o pow. (...) ha w obejmująca całości grunty orne (R III – (...) ha, R IV – (...) ha, RV – (...) ha); działka o nr. ew. 2 o pow. (...) ha obejmująca w całości lasy (Ls VI); działka o nr. ew. 3 o pow. (...) ha obejmująca w całości nieużytki (N); działka o nr. ew. 4 o pow. (...) ha obejmująca w całości grunty orne (RV – (...) ha, nieużytki (N – (...) ha); działka o nr. ew. 5 o pow. (...) ha obejmująca w całości grunty orne (RV); działka o nr. ew. 6 o pow. (...) ha obejmująca w całości pastwiska (Ps VI); działka o nr. ew. 7 o pow. (...) ha obejmująca w całości grunty pod rowami (W); działka o nr. ew. 8 o pow. (...) ha obejmująca w całości grunty pod rowami (W); działka o nr. ew. 9 o pow. (...) ha obejmująca w całości grunty pod rowami (W). Pani mąż zmarł (...) listopada 2020 r. Pani mąż będąc właścicielem nieruchomości od momentu jej nabycia do chwili śmierci prowadził na niej działalność rolniczą. Jest Pani rolnikiem w rozumieniu art. 6 ust. 1 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego. Na ww. gruntach od czasu ich objęcia do sprzedaży prowadziła Pani działalność rolniczą. Wyżej opisana nieruchomość w chwili sprzedaży stanowiła nieruchomość rolną w rozumieniu przepisów ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego. Wyżej opisana nieruchomość w chwili sprzedaży stanowiła gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego. Wyżej opisana nieruchomość w chwili sprzedaży stanowiła gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego. Sprzedaż ww. gruntów nastąpiła (...) marca 2025 r. Ww. grunty zostały sprzedane jednej osobie, która w chwili sprzedaży była rolnikiem w rozumieniu art. 6 ust. 1 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, zatem grunty nie utraciły charakteru rolnego. Nabywca jest mieszkańcem tej samej gminy i prowadzi gospodarstwo rolne na terenie jednej z zakupionych nieruchomości. Spadkodawca był właścicielem nieruchomości rolnej wyżej opisanej przez okres dłuższy niż 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. W akcie Notarialnym umowy sprzedaży nieruchomości rolnej o pow. (...) ha jest zawarte zobowiązanie/oświadczenie, że kupujący nabywa nieruchomość w celu prowadzenia, powiększenia swojego gospodarstwa rolnego. Gospodarstwo rolne o powierzchni (...) ha stanowiło majątek odrębny Pani męża, odziedziczył je w drodze spadku po zmarłym ojcu, który zmarł w 2009 r. W odniesieniu do spadku, w skład którego wchodziło gospodarstwo rolne o pow. (...) ha nie była Pani jedynym spadkobiercą w chwili stwierdzenia nabycia spadku. Gospodarstwo to odziedziczyła Pani w drodze dziedziczenia ustawowego wraz dziećmi według następujących udziałów: Pani udział wynosił 1/3 części spadku, córki udział wynosi 1/3 części spadku, syna udział wynosi 1/3 części spadku. Dzieci przekazały swoje udziały bez spłat i dopłat na Pani rzecz w trakcie postępowania sądowego o dział spadku w związku z czym stała się Pani jedyną właścicielką całości gospodarstwa rolnego. Z uwagi na fakt, że dzieci przekazały Pani swoje udziały wynoszące po 1/3 a Pani udział wynosił 1/3 to tym samym wartość przekazanych Pani udziałów w gospodarstwie rolnym była wyższa od tego który otrzymała Pani po mężu jako żona. Zniesienie współwłasności nastąpiło na Pani rzecz jako jedynej właścicielki, a więc Pani udział w gospodarstwie rolnym jako całości

wobec przekazania przez syna i córkę swoich udziałów wynoszących po 1/3 części, wynosił 100%. W wyniku zniesienia współwłasności nabyła Pani udział w nieruchomości o wartości ponad wartość udziału, który otrzymała Pani w wyniku spadkobrania po mężu. Zniesieniu współwłasności nie towarzyszyły żadne spłaty i dopłaty.

Przystępując do oceny skutków podatkowych sprzedaży w 2025 r. gospodarstwa rolnego o łącznej powierzchni (...) ha, w pierwszej kolejności zauważyć należy, że do nabycia przez Panią 1/3 udziału w tej nieruchomości doszło w drodze spadku po zmarłym w 2020 r. Pani mężu. Pani mąż nabył ww. nieruchomość w 2010 r. na podstawie umownego działu spadku i zniesienia współwłasności po zmarłym w 2009 r. ojcu, zatem – w odniesieniu do ww. 1/3 udziału w tej nieruchomości – 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, liczony od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości przez spadkodawcę niewątpliwie upłynął. Sprzedaż w 2025 r. 1/3 udziału w gospodarstwie rolnym o łącznej powierzchni (...) ha, którą nabyła Pani w drodze spadku po zmarłym mężu nie stanowi dla Pani źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem nie ciążył na Pani obowiązek zapłaty podatku dochodowego z tego tytułu.

Natomiast pozostałe 2/3 udziału w ww. nieruchomości nabyła Pani w 2022 r. od Pani córki oraz Pani syna w wyniku działu spadku i zniesienia współwłasności po Pani zmarłym mężu bez żadnych spłat oraz dopłat. W wyniku działu spadku i zniesienia współwłasności powiększyła Pani swój udział w ww. nieruchomości, ponad pierwotny udział, jaki przysługiwał Pani w spadku po zmarłym mężu. Zatem 2/3 udziału w nieruchomości, którą nabyła Pani w 2022 r. w wyniku działu spadku i zniesienia współwłasności – ponad udział jaki przysługiwał Pani w spadku po mężu – stanowi źródło przychodu na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem termin, o którym mowa w ww. przepisie art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 5 i ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy w tym przypadku liczyć od końca 2022 r. Tym samym pięcioletni okres, 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 dla ww. 2/3 udziału w nieruchomości nie upłynął do dnia sprzedaży.

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

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

Na podstawie art. 30e ust. 2 powołanej ustawy:

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

Zgodnie z art. 19 ust. 1 ww. ustawy:

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

Stosownie do art. 19 ust. 3 cyt. ustawy:

Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Zgodnie z powyższym, przychodem z odpłatnego zbycia jest wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, o ile odpowiada wartości rynkowej, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia.

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia (sprzedaży) 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 transakcja mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością).

Do wydatków takich można zaliczyć przykładowo koszty wyceny nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego, prowizje pośredników w sprzedaży nieruchomości, koszty ogłoszeń w prasie związanych z zamiarem sprzedaży nieruchomości, wydatki związane ze sporządzeniem przez notariusza umowy cywilnoprawnej, koszty i opłaty sądowe itp. Pomędzy tymi wydatkami a dokonaniem odpłatnym zbyciem musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy. Koszty te nie są kosztami nabycia, lecz jako koszty odpłatnego zbycia pomniejszają przychód.

W przypadku gdy zbywaną nieruchomość lub jej część nabyto w drodze spadku, ustalenie kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia takiej nieruchomości odbywa się zgodnie z art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

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.

Zgodnie z art. 22 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Jak wynika z powyższych przepisów, podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości 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.

Jak stanowi art. 30e ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

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

W przypadku niewypełnienia warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 podatnik jest obowiązany do złożenia korekty zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, i do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 45 ust. 4 pkt 4, do dnia zapłaty podatku włącznie.

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

W terminie określonym w ust. 1 podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym odrębne zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e.

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 28 tej ustawy – może zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie.

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia nieruchomości, ich części lub udziału w nieruchomościach, wchodzących w skład gospodarstwa rolnego; zwolnienie nie dotyczy przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia gruntów, które w związku z tym odpłatnym zbyciem utraciły charakter rolne.

Powyższy przepis zwalnia przychody uzyskane z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, ich części lub udziału w nieruchomościach, wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, jeśli grunty stanowiące to gospodarstwo rolne w związku z odpłatnym zbyciem nie utraciły charakteru rolnego.

W tym miejscu wymaga podkreślenia, że zgodnie z treścią art. 2 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Ileokroć w ustawie jest mowa o gospodarstwie rolnym, oznacza to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym.

W myśl art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t. j. Dz. U. 2025 r. poz. 1344):

Za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Stosownie do treści art. 1 wskazanej ustawy:

Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.

Szczegółowe określenie, jakie rodzaje gruntów wchodzą w skład gospodarstwa rolnego – co w konsekwencji decyduje o zakresie zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych od przychodu ze sprzedaży takich gruntów – wymaga odniesienia się do klasyfikacji zawartej w rozporządzeniu Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 27 lipca 2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 219 ze zm.) oraz załącznika do tego rozporządzenia.

Zgodnie z treścią § 8 ust. 1 ww. rozporządzenia:

Użytki gruntowe wykazywane w ewidencji dzielą się na następujące grupy:

- 1) grunty rolne;
- 2) grunty leśne oraz zadrzewione i zakrzewione;
- 3) grunty zabudowane i zurbanizowane;
- 4) grunty pod wodami;
- 5) tereny różne.

Stosownie natomiast do treści § 9 ust. 1 ww. rozporządzenia:

Grunty rolne, o których mowa w § 8 ust. 1 pkt 1, dzielą się na:

- 1) użytki rolne, do których zalicza się:
 - a) grunty orne, oznaczone symbolem R,
 - b) łąki trwałe, oznaczone symbolem Ł,
 - c) pastwiska trwałe, oznaczone symbolem Ps,
 - d) sady, oznaczone symbolem S,
 - e) grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem Br,
 - f) grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, oznaczone symbolem Lzr,
 - g) grunty pod stawami, oznaczone symbolem Wsr,
 - h) grunty pod rowami, oznaczone symbolem W;
- 2) nieużytki, oznaczone symbolem N.

Ponadto z § 9 ust. 2 wskazanego rozporządzenia wynika, że:

Grunty leśne oraz zadrzewione i zakrzewione, o których mowa w § 8 ust. 1 pkt 2, dzielą się na:

- 1) lasy, oznaczone symbolem Ls;
- 2) grunty zadrzewione i zakrzewione, oznaczone symbolem Lz.

Z kolei zgodnie z § 9 ust. 3 powyższego rozporządzenia:

Grunty zabudowane i zurbanizowane, o których mowa w § 8 ust. 1 pkt 3, dzielą się na:

- 1) tereny mieszkaniowe, oznaczone symbolem B;
- 2) tereny przemysłowe, oznaczone symbolem Ba;
- 3) inne tereny zabudowane, oznaczone symbolem Bi;
- 4) zurbanizowane tereny niezabudowane lub w trakcie zabudowy, oznaczone symbolem Bp;
- 5) tereny rekreacyjno-wypoczynkowe, oznaczone symbolem Bz;
- 6) użytki kopalne, oznaczone symbolem K;
- 7) tereny komunikacyjne, w tym:

- a) drogi, oznaczone symbolem dr,
- b) tereny kolejowe, oznaczone symbolem Tk,
- c) inne tereny komunikacyjne, oznaczone symbolem Ti,
- d) grunty przeznaczone pod budowę dróg publicznych lub linii kolejowych, oznaczone symbolem Tp.

Wedle zaś § 9 ust. 4 cytowanego rozporządzenia:

Grunty pod wodami, o których mowa w § 8 ust. 1 pkt 4, dzielą się na:

- 1) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi, oznaczone symbolem Wm;
- 2) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, oznaczone symbolem Wp;
- 3) grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi, oznaczone symbolem Ws.

Stosownie natomiast do § 9 ust. 5 ww. rozporządzenia:

Tereny różne, o których mowa w § 8 ust. 1 pkt 5, oznaczone są symbolem Tr.

Powyższe uregulowania prawne wskazują, że zastosowanie zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zostało uzależnione od wystąpienia następujących przesłanek:

- zbywane grunty muszą być sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako grunty orne, sady, łąki trwałe, pastwiska trwałe, grunty rolne zabudowane, grunty pod stawami, grunty pod rowami oraz grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza,
- muszą stanowić gospodarstwo rolne (tj. obszar gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej (...) ha lub (...) ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej) lub jego część składową,
- grunty nie mogą utracić wskutek odpłatnego zbycia rolnego charakteru.

Jeżeli zatem zostaną zachowane te warunki, przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości będzie mógł korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Wyjaśnić należy, że podstawowym warunkiem uznania gruntów za gospodarstwo rolne jest ich powierzchnia określana jako norma obszarowa. Jeżeli łączna powierzchnia będących własnością lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej, gruntów sklasyfikowanych jako użytki rolne, niezajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, przekracza (...) ha lub (...) ha przeliczeniowy, stanowią one gospodarstwo rolne w rozumieniu cytowanego wyżej art. 2 ustawy o podatku rolnym. W sytuacji, gdy grunt nie spełnia normy obszarowej, nie może być uznany za gospodarstwo rolne.

Poza tym, jedną z przesłanek wymienionych w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest konieczność zachowania charakteru rolnego gruntu. Dla oceny, czy dokonana transakcja skutkuje utratą charakteru rolnego gruntu decydujący jest przede wszystkim:

- cel jego nabycia,
- faktyczny zamiar nabywcy, co do dalszego przeznaczenia nieruchomości (bądź inne okoliczności związane z daną transakcją).

Wykładnia celowościowa art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że zamiarem ustawodawcy nie było objęcie zwolnieniem wszystkich

przychodów z odpłatnego zbycia gospodarstw rolnych, a jedynie takich, które zbywca wykorzystywał w swojej działalności rolniczej, następnie sprzedał w tym samym celu – do wykorzystywania w działalności rolniczej nabywcy. Świadczy o tym bezspornie przesłanka negatywna zwolnienia zawarta w treści tego przepisu po średniku (utrata charakteru rolnego gruntów).

Ustawodawca w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych używa określenia „w związku” i nie definiuje, co należy rozumieć przez to pojęcie. Niewątpliwie więc chodzi mu o językowe, potoczne rozumienie tego pojęcia. Oznacza to, że chodzi o każdy związek, w następstwie którego grunty tracą swój charakter rolny, byle tylko można było go powiązać ze sprzedażą. Może to być związek uprzedni, rozumiany jako przygotowawczy do sprzedaży, bezpośrednio związany ze sprzedażą, czy też będący skutkiem sprzedaży. Zatem utrata charakteru rolnego musi być powiązana ze sprzedażą, choć ten związek nie może być tak rozumiany, że z chwilą dokonania czynności powinna nastąpić zmiana charakteru gruntu. Dla oceny utraty charakteru rolnego gruntu znaczenie mają okoliczności faktyczne, a nie formalnoprawne związane z charakterem gruntu wskazanym w ewidencji gruntów i budynków. Okoliczności te mogą dotyczyć zarówno podatnika, jak i nabywcy, którego zakres działalności bądź czynności faktyczne podejmowane przez niego przed zawarciem umowy, czy też w związku z zawartą umową, wskazują na to, że kupuje nieruchomość z zamiarem wykorzystania jej na cele inne niż rolne.

Oceniając spełnienie przesłanki dotyczącej zachowania charakteru rolnego gruntu należy zwrócić uwagę przede wszystkim na faktyczny zamiar nabywcy co do dalszego przeznaczenia nieruchomości. Zamiar ten wynikać może z charakteru działalności prowadzonej przez nabywcę, jak również innych okoliczności związanych z daną transakcją. Należy ponadto wskazać, że utrata charakteru rolnego w związku ze sprzedażą może wystąpić bezpośrednio po sprzedaży, ale może również nastąpić dopiero w przyszłości, jednakże w momencie sprzedaży strony umowy powinny być świadome celu zakupu i przeznaczenia gruntów.

Utrata charakteru rolnego gruntu następuje przez wyłączenie tych gruntów z produkcji rolnej, polegające na faktycznym przekształceniu sposobu ich użytkowania łączącym się ze zmianą ich dotychczasowego przeznaczenia. Dla oceny, czy dokonana transakcja skutkuje utratą charakteru rolnego gruntu, decydujące znaczenie ma cel jego nabycia, faktyczny zamiar nabywcy co do przeznaczenia nieruchomości, bądź inne okoliczności związane z daną transakcją. Faktyczne przekształcenie sposobu użytkowania gruntów może wynikać bezpośrednio z aktu notarialnego, z charakteru nabywcy lub innych okoliczności związanych z daną transakcją. Całokształt tych okoliczności może wskazywać na utratę charakteru rolnego nabywanego gruntu.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreśla, że ocena spełnienia przesłanek zwolnienia wynikających z art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych musi uwzględnić wszystkie, znane w dniu dokonywania sprzedaży, okoliczności dotyczące sposobu wykorzystywania gruntu przez nabywcę, w tym również obiektywnie i niewątpliwie wskazujące na to, że w wyniku sprzedaży charakter gruntu ulegnie zmianie. O możliwej zmianie charakteru gruntu mogą świadczyć takie okoliczności jak: położenie sprzedanej nieruchomości, jej wielkość, przydatność do działalności rolniczej po sprzedaży, rodzaj działalności prowadzonej przez nabywcę itp. Samo zaś oświadczenie nabywcy o włączeniu nabywanej działki do gospodarstwa rolnego złożone w akcie notarialnym w świetle okoliczności faktycznych może okazać się niemiernodajne i niewystarczające dla zastosowania zwolnienia (wyrok NSA z 22 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 378/14).

Podkreślić należy, że dla oceny utraty charakteru rolnego gruntu znaczenie mają okoliczności faktyczne (związane z faktycznym sposobem użytkowania gruntu), a nie formalnoprawne (związane np. z charakterem gruntu wskazanym w ewidencji gruntów i budynków).

W analizowanej sprawie wskazała Pani, że nieruchomość (o łącznej powierzchni (...) ha) stanowi gospodarstwo rolne. Ww. nieruchomość w chwili sprzedaży stanowiła nieruchomość rolną w rozumieniu przepisów ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, jak również gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego oraz ustawy o podatku rolnym. Jest Pani rolnikiem w rozumieniu art. 6 ust. 1 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego. Na ww. gruntach od czasu ich objęcia do sprzedaży prowadziła Pani działalność rolniczą. Spadkodawca był właścicielem nieruchomości rolnej wyżej opisanej przez okres dłuższy niż 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. Pani mąż będąc właścicielem nieruchomości (gospodarstwa rolnego o łącznej powierzchni (...) ha) od momentu jej nabycia do chwili śmierci prowadził na niej działalność rolniczą. Ww. grunty zostały sprzedane jednej osobie, która w chwili sprzedaży była rolnikiem w rozumieniu art. 6 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, zatem grunty nie utraciły charakteru rolnego. Nabywca jest mieszkańcem tej samej gminy i prowadzi gospodarstwo rolne na terenie jednej z zakupionych nieruchomości. W akcie notarialnym umowy sprzedaży ww. nieruchomości jest zawarte zobowiązanie/oświadczenie, że kupujący nabywa nieruchomość w celu prowadzenia, powiększenia swojego gospodarstwa rolnego. Na gospodarstwo rolne o łącznej powierzchni (...) ha składały się: działki obejmujące grunty orne, pastwiska, grunty pod rowami, lasy oraz nieużytki.

Skoro więc, w niniejszej sprawie gospodarstwo rolne w związku ze sprzedażą w 2025 r. nie utraciło charakteru rolnego, uznać należy, że przychód uzyskany z tej sprzedaży dotyczący działek w części przypadającej na grunty orne, pastwiska oraz grunty pod rowami dotyczący 2/3 udziału w ww. nieruchomości, które nabyła Pani w 2022 r. od Pani córki oraz Pani syna w wyniku działu spadku i zniesienia współwłasności po Pani zmarłym mężu bez żadnych spłat oraz dopłat, korzystał ze zwolnienia wynikającego z przepisu art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ponadto, uzyskany przez Panią przychód z odpłatnego zbycia ww. 2/3 udziału w gospodarstwie rolnym w części przypadającej na grunty sklasyfikowane jako lasy i nieużytki, tj. grunty niewymienione jako wchodzące w skład gospodarstwa rolnego (niesklasyfikowane jako użytki rolne), nie jest objęty zwolnieniem określonym w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ obszar gruntów leśnych oraz nieużytki, w świetle przepisów ustawy o podatku rolnym, nie tworzą gospodarstwa rolnego. Zatem przychód ten stanowił dla Pani źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód ten w tej części podlegał opodatkowaniu według zasad określonych w art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podsumowując, sprzedaż w 2025 r. przez Panią gospodarstwa rolnego o łącznej powierzchni (...) ha, o której mowa we wniosku i uzupełnieniu, w 1/3 części jaka została przez Panią nabyta w drodze spadku po zmarłym mężu, nie skutkowałą dla Pani powstaniem przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ 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, liczony od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości przez spadkodawczynię niewątpliwie upłynął. Zatem sprzedaż ww. udziału w nieruchomości nie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych i nie była Pani zobowiązana do zapłaty podatku z tytułu tej czynności.

Konsekwencją powyższego jest brak możliwości zastosowania w odniesieniu do sprzedaży przez Panią 1/3 udziału w gospodarstwie rolnym (o łącznej powierzchni (...) ha, który nabyła Pani w drodze spadku po zmarłym mężu) zwolnienia przedmiotowego wymienionego w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie można bowiem zwolnić z opodatkowania czegoś co nie stanowi przedmiotu opodatkowania. W tej sytuacji rozpatrywanie możliwości zastosowania zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 21 ww. ustawy jest niezasadne.

Zatem, w tej części Pani stanowisko jest nieprawidłowe.

Ponadto, sprzedaż w 2025 r. przez Panią gospodarstwa rolnego o łącznej powierzchni (...) ha, w części 2/3 jaka została przez Panią nabyta w 2022 r. w drodze działu spadku i zniesienia współwłasności ponad udział, jaki pierwotnie przysługiwał Pani w spadku po mężu, skutkowałą dla Pani 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 tej części nieruchomości. Jednakże, uzyskany z tej sprzedaży przychód w części przypadającej na grunty orne, pastwiska oraz grunty pod rowami dotyczący 2/3 udziału w ww. nieruchomości, korzystał ze zwolnienia wynikającego z przepisu art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji, w tej części Pani stanowisko jest prawidłowe.

Natomiast, uzyskany przez Panią przychód z odpłatnego zbycia ww. 2/3 udziału w gospodarstwie rolnym w części przypadającej na grunty sklasyfikowane jako lasy i nieużytki, tj. grunty niewymienione jako wchodzące w skład gospodarstwa rolnego (niesklasyfikowane jako użytki rolne), nie jest objęty zwolnieniem określonym w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód ten stanowił dla Pani źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód ten w tej części podlegał opodatkowaniu według zasad określonych w art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podsumowując, w tej części Pani stanowisko jest nieprawidłowe.

Ponadto, w opisie zdarzenia przyszłego wskazała Pani, że jest Pani właścicielem gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, które nabyła Pani w drodze dziedziczenia w 2022 r. po zmarłym mężu. Gospodarstwo rolne w skład, którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy o powierzchni (...) ha stanowiło przedmiot wspólności majątkowej z mężem, które to gospodarstwo nabyli Państwo w drodze darowizny dokonanej na Państwa rzecz przez Pani rodziców (...) maja 1980 r. W skład gospodarstwa rolnego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy. Odziedziczyła Pani gospodarstwo rolne wraz z córką i synem i udział każdego z Was w tym gospodarstwie wynosił 1/3 udziału. Po śmierci Pani męża, w 2022 r. miał miejsce dział spadku i zniesienie współwłasności. Dział spadku i zniesienie współwłasności nastąpiło na Pani rzecz jako jedynej właścicielki, a więc Pani udział w gospodarstwie rolnym jako całości wobec przekazania przez syna i córkę swoich udziałów wynoszących po 1/3 części, wynosi 100%. Działowi spadku i zniesieniu współwłasności nie towarzyszyły żadne spłaty i dopłaty. Wydzieloną działkę wraz z budynkiem mieszkalnym oraz gospodarczym o powierzchni (...) ha lub powierzchni poniżej (...) ha zamierza Pani sprzedać osobie niebędącej rolnikiem.

Mając na uwadze opis zdarzenia przyszłego zawarty we wniosku i uzupełnieniu oraz powołane przepisy prawa, stwierdzam, że z uwagi na fakt, że gospodarstwo rolne w skład, którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy o powierzchni (...) ha stanowiło przedmiot wspólności majątkowej z mężem nie można wyodrębnić udziałów, które Pani oraz Pani mąż posiadali w chwili nabycia nieruchomości. Z tego względu nie mogła Pani ponownie nabyć udziałów w przedmiotowej nieruchomości, tj. gospodarstwa rolnego (w skład którego wchodzi siedlisko, tj. budynek mieszkalny i gospodarczy), ani w drodze dziedziczenia, ani w drodze działu spadku i zniesienia współwłasności. W związku z powyższym nabycie przez Panią, stosownie do art. 10 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych opisanej nieruchomości, nastąpiło w 1980 r., tj. w momencie nabycia nieruchomości w drodze darowizny do majątku wspólnego małżonków.

Wobec tego planowane przez Panią odpłatne zbycie w 2026 r. wydzielonej działki wraz z budynkiem mieszkalnym oraz gospodarczym o powierzchni (...) ha lub powierzchni (...) ha nie będzie stanowiło dla Pani źródła przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, z uwagi na upływ pięcioletniego terminu, o którym

mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i nie będzie Pani zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu tej czynności.

Konsekwencją powyższego jest brak możliwości zastosowania w odniesieniu do sprzedaży przez Panią wydzielonej działki wraz z budynkiem mieszkalnym oraz gospodarczym o powierzchni (...) ha lub powierzchni (...) ha zwolnienia przedmiotowego wymienionego w art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i któregośkolwiek z pozostałych zwolnień przedmiotowych wymienionych w art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie można bowiem zwolnić z opodatkowania czegoś co nie stanowi przedmiotu opodatkowania. W tej sytuacji rozpatrywanie możliwości zastosowania zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 21 ww. ustawy jest niezasadne.

Zatem, w tej części Pani stanowisko jest nieprawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy:

- zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Panią i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia,
- zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Panią i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Organ podkreśla, że procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretacje opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku – nie prowadzi postępowania dowodowego. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ma na celu wyjaśnienie wątpliwości co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego materialnego do określonego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Przedmiotem interpretacji wydanej na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) jest sam przepis prawa. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest ustalanie stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), stanowi to bowiem domenę ewentualnego postępowania podatkowego. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku tego postępowania okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne. Organ nie prowadzi postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku.

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 Pani sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pani do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:
Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:
 - 1) z zastosowaniem art. 119a;
 - 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
 - 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pani prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 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.