

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 669723

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2025-12-09T13:40:04.278

Tytuł (teza): Odpłatne zbycie nieruchomości gruntowej rolnej położonej na obszarze górniczym przed upływem 5 lat od daty jej nabycia. Możliwość skorzystania ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 lub zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2025-12-03T09:59:37.972

Sygnatura: 0112-KDSL1-2.4011.549.2025.2.MO

Słowa kluczowe:

- gospodarstwa-gospodarstwa rolne
- koncesja
- nieruchomości-nieruchomość rolna
- rolnik
- udział-nabycie udziałów
- udział-zbycie udziałów
- ulga-ulga mieszkaniowa
- wspólność-wspólność majątkowa
- zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe

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 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 25
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 28
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Podstawa obliczenia i wysokość podatku.-Odpłatne zbycie nieruchomości i innych praw majątkowych.

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 stanu faktycznego i zdarzeń przyszłych w podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

22 września 2025 r. wpłynął Pana wniosek z 16 września 2025 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych. Uzupełnił go Pan pismem z 30 października 2025 r. (wpływ 31 października 2025 r.) – w odpowiedzi na wezwanie. Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego i zdarzeń przyszłych

Wnioskodawca jest rolnikiem indywidualnym, jest również współnikiem spółki komandytowej (komplementariusz).

Wnioskodawca planuje sprzedaż nieruchomości rolnej, wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego, którą nabył (...) sierpnia 2023 r. w udziale ½ do majątku wspólnego (wspólność ustawowa majątkowa małżeńska).

Zgodnie z treścią aktu notarialnego (...) sierpnia 2023 r., Wnioskodawca dokonał zakupu udziału wynoszącego ½ części we własności nieruchomości gruntowej rolnej niezabudowanej, obejmującą działkę gruntu numer 1/1 o powierzchni (...) ha.

Stosownie do treści § 4 aktu notarialnego wskazano, że kupujący:

- 1) spełniają warunki określone w art. 5 i 6 ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 461),
- 2) nabycia dokonują w celu powiększenia prowadzonego gospodarstwa rolnego, położonego w gminie (...), to jest w gminie, w której położona jest nieruchomość objęta tym aktem, oraz że w wyniku nabycia przedmiotowej nieruchomości, łączna powierzchnia użytków rolnych będących własnością kupujących nie przekroczy powierzchni określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 wyżej powołanej ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego, jak również oświadczyli do tego aktu, że od dnia nabycia będą prowadzić gospodarstwo rolne przez co najmniej 5 lat (pięciu lat), a ponadto, że spełnione zostały warunki określone w art. 3 ust. 7 ww. ustawy,
- 3) zamieszkują w gminie, na obszarze której są położone nabywane nieruchomości i prowadzą gospodarstwo rolne na obszarze gminy, w której położona jest nabywana nieruchomość,
- 4) są małżeństwem i obowiązuje ich wspólność ustawowa małżeńska.

Tym samym Wnioskodawca stał się współwłaścicielem ½ części we własności nieruchomości gruntowej rolnej niezabudowanej, obejmującą działkę gruntu numer 1/1 o powierzchni (...) ha.

Zgodnie z zaświadczeniem z (...) maja 2023 r. wydanym przez Wójta Gminy (...), znak (...), działając na podstawie art. 217 § 1 i 2 Kodeksu postępowania administracyjnego, Urząd Gminy (...) poinformował, że w związku z wejściem w życie nowej ustawy z dnia (...) 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 503) i utratą mocy obowiązującej ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. o zagospodarowaniu przestrzennym, Gmina (...) nie posiada planu zagospodarowania przestrzennego na obszar zawarty w granicy działki ewidencyjnej o numerze 1/1 położonej w obrębie geodezyjnym (...), gm. (...). Jednakże na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, w studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy (...) obszar ten określony jest jako: R – tereny rolnicze.

Określa się następujące obszary funkcyjne w studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego, w ramach których dopuszcza się realizację następujących funkcji:

[R] – rolnicze (grunty rolne w rozumieniu przepisów odrębnych), przy czym dopuszcza się możliwość:

- a) rozwoju urbanistycznego wsi (przeznaczenie terenów pod funkcje inne niż rolnicze) w strefie do 50 m od istniejącej i projektowanej w studium zabudowy na zasadzie ciągłości danego obszaru funkcyjnego,
- b) alternatywnego przeznaczania gruntów rolnych pod zalesienie, z wyłączeniem możliwości zalesienia łąk znajdujących się w granicach (...),
- c) lokalizacji napowietrznych i podziemnych sieci oraz urządzeń i obiektów infrastruktury technicznej, a także dróg i bocznic kolejowych, zgodnie z przepisami szczególnymi,
- d) prowadzenie eksploatacji złóż kopalin pospolitych (poza obszarami oznaczonymi symbolem PG).

Zgodnie z informacją zawartą w treści niniejszego zaświadczenia, działka numer (...) położona w obrębie geodezyjnym (...), gm. (...) nie jest objęta decyzją o warunkach zabudowy. Rada Gminy (...) nie podjęła uchwały o przystąpieniu do Gminnego Programu Rewitalizacji, zgodnie z ustawą z dnia 9 października 2015 r. o rewitalizacji (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 485). W związku z powyższym ww. nieruchomość nie jest położona na obszarze rewitalizacji oraz na obszarze Specjalnej Strefy Rewitalizacji.

(...) lipca 2023 r. decyzją Nr (...) Marszałek Województwa (...), po rozpatrzeniu wniosku Spółki komandytowej, w której Wnioskodawca jest komplementariuszem i po uzgodnieniu z organem samorządu terytorialnego – Wójtem Gminy (...), orzekł o zmianie koncesji Marszałka Województwa (...) w ten sposób, że wyznaczył obszar i teren górniczy o powierzchni (...) m² w obrębie niniejszej działki.

Pismem z (...) sierpnia 2023 r. Państwowy Instytut Geologiczny Państwowy Instytut Badawczy poinformował Spółkę komandytową o dokonaniu wpisu do rejestru obszarów górniczych i (...) ustanowionego decyzją Marszałka Województwa (...).

Po otrzymaniu koncesji przez Spółkę komandytową, jak wskazano w treści złożonego wniosku, której komplementariuszem jest Wnioskodawca, planowana do sprzedaży nieruchomość niezabudowana, objęta złożonym wnioskiem, mieści się w granicach obszaru i terenu górniczego.

Wnioskodawca planuje dokonanie sprzedaży przedmiotowej nieruchomości w ½ części własności, jednakże biorąc po uwagę uwarunkowania wynikające z przepisów ustawy z

dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 423 ze zm.), jak również stan faktyczny i prawny związany z zasobami naturalnymi znajdującymi się na przedmiotowej nieruchomości, Wnioskodawca nie jest w stanie jednoznacznie określić czy zakupu nieruchomości dokona rolnik indywidualny na powiększenie gospodarstwa rolnego zgodnie z unormowaniami prawnymi wynikającymi z ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego bądź też, czy w związku z dokonaniem wpisem do rejestru obszarów górniczych zakupu dokona przedsiębiorca w celu prowadzenia działalności koncesjonowanej i skorzysta z wyłączenia, o którym mowa w art. 2a ust. 3 pkt 12 tej ustawy.

Wskazać przy tym należy, że nieruchomość gruntowa nie została wniesiona do Spółki komandytowej, jak również nie została ona udostępniona Spółce w jakiegokolwiek innej formie.

Przez cały okres wykorzystywana była wyłącznie rolniczo.

Jak wskazano w treści złożonego wniosku, przedmiotem sprzedaży będzie udział wynoszący 1/2 części we współwłasności nieruchomości gruntowej rolnej niezabudowanej obejmującej działkę gruntu 1/1 o powierzchni (...) ha.

W piśmie z 30 października 2025 r. stanowiącym uzupełnienie wniosku, udzielił Pan następujących odpowiedzi na zawarte w wezwaniu pytania:

I. Wskazał Pan, którego konkretnego zdarzenia przyszłego dotyczy Pana wniosek, tj.:

1. Możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.) w przypadku sprzedaży gruntu rolnikowi indywidualnemu na cele rolnicze?
2. Możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku, gdy nabywcą nieruchomości gruntowej będzie podmiot, który nie będzie dokonywał zakupu na cele rolnicze?

Odpowiedź:

Jak wskazano w stanie faktycznym złożonego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej: „Wnioskodawca planuje dokonanie sprzedaży przedmiotowej nieruchomości w 1/2 części własności, jednakże biorąc po uwagę uwarunkowania wynikające z przepisów ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 423 ze zm.), jak również stan faktyczny i prawny związany z zasobami naturalnymi znajdującymi się na przedmiotowej nieruchomości, Wnioskodawca nie jest w stanie jednoznacznie określić czy zakupu nieruchomości dokona rolnik indywidualny na powiększenie gospodarstwa rolnego zgodnie z unormowaniami prawnymi wynikającymi z ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego bądź też, czy w związku z dokonaniem wpisem do rejestru obszarów górniczych zakupu dokona przedsiębiorca w celu prowadzenia działalności koncesjonowanej i skorzysta z wyłączenia, o którym mowa w art. 2a ust. 3 pkt 12 tej ustawy”.

Z powyższego wynika, że osoba planująca nabycie nieruchomości będąca w świetle obowiązujących przepisów przedsiębiorcą, jak również rolnikiem indywidualnym podejmie decyzję o przeznaczeniu zakupionej nieruchomości, a Wnioskodawca decyzję tę będzie zobowiązany uszanować, stąd też we wniosku sformułowano dwa pytania dotyczące planowanej sprzedaży nieruchomości. Cel przeznaczenia nieruchomości zostanie określony w akcie notarialnym dokumentującym planowaną transakcję.

Jak wskazał bowiem w tezie wyroku z 18 stycznia 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, sygn. akt I SA/Wr 1027/16, cyt.: „1. W przypadku osób fizycznych mamy do czynienia z majątkiem przedsiębiorstwa (wyodrębnionym w sposób wyraźny dla celów prowadzonej działalności gospodarczej) i majątkiem prywatnym. Może zdarzyć się, że

elementy majątku prywatnego są wykorzystywane do celów zarobkowych (tym samym wchodzić w zakres działalności gospodarczej) a mimo to pozostać w majątku prywatnym”.

W cytowanym wyżej wyroku WSA we Wrocławiu zaprezentował stanowisko że, cyt.: „(...) 3.4. Jak to wynika z orzecznictwa TS analiza definicji „działalności gospodarczej” wskazuje na szeroki zakres zastosowania powyższego pojęcia oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów. Daną działalność kwalifikuje się co do zasady również jako działalność gospodarczą, jeżeli ma ona charakter trwały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez autora danej transakcji (zob. postanowienie TS w sprawie Gmina W., EU:C:2014:197, pkt 16; wyroki TS w sprawie: Komisja/ Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 36, 37). Kwestia, czy działalność ta ma na celu uzyskiwanie dochodu o charakterze stałym, jest problemem faktycznym, który należy oceniać z uwzględnieniem całości okoliczności sprawy, w tym między innymi charakteru użytkowanego dobra (zob. wyrok TS w sprawie: Redlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 33; Unabhdngiger Finanzsenat Aufienstelle Linz, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 19). W ramach tego przepisu pojęcie „wykorzystywania” odnosi się, zgodnie z wymogami zasady neutralności wspólnego systemu VAT, do wszelkich czynności, niezależnie od ich formy prawnej, które służą stałemu czerpaniu zysków z danego dobra (wyroki TS w sprawie: T-mobile Austria, C- 284/04, EU:C:2007:381, pkt 38; Van Tiem, C-186/89, EU:C:1990:429, pkt 18; EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 48; BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, pkt 36). Kryterium użytkowania dobra powinno ponadto umożliwiać ustalenie, czy jednostka wykorzystywała dobro w sposób taki, że jej działalność należy zakwalifikować jako „działalność gospodarczą” w rozumieniu dyrektywy 112. Okoliczność, iż dobro nadaje się wyłącznie do użytku gospodarczego, z reguły wystarcza, aby uznać, że jego właściciel wykorzystuje je na potrzeby działalności gospodarczej i w konsekwencji w celu uzyskiwania z tego tytułu stałego dochodu. Jeśli natomiast dobro ze względu na swój charakter może być wykorzystywane zarówno do celów gospodarczych, jak i prywatnych, należy zbadać wszystkie okoliczności jego użytkowania, aby stwierdzić, czy rzeczywiście jest ono wykorzystywane w sposób ciągły w celu uzyskiwania dochodu (zob. wyroki TS w sprawie: Renate Enkler, EU:C: 1996:352, pkt 27; Redlihs, EU:C:2012:497, pkt 34). W takim przypadku porównanie okoliczności, w jakich zainteresowany rzeczywiście użytkuje dobro, i okoliczności, w jakich zwykle wykonywana jest odpowiednia działalność gospodarcza, może stanowić jedną z metod, za pomocą których można ustalić, czy działalność jest wykonywana w sposób ciągły w celu uzyskiwania dochodu (zob. wyroki TS w sprawie: Renate Enkler, EU:C: 1996:352, pkt 28; Redlihs, EU:C:2012:497, pkt 35).

3.5. W przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, gdy małżonkowie W. do majątku prywatnego zakupili nieruchomości – grunty orne. Nie ma też sporu co do tego, że wspomniane grunty były przedmiotem dzierżawy. Mamy zatem do czynienia z sytuacją, gdy pomimo charakteru dobra – dobro osobiste – małżonkowie uzyskują z niego dochód na skutek dzierżawy przez rolnika do celów działalności rolniczej czyli fakt wykorzystywania własności nieruchomości w sposób ciągły dla celów zarobkowych powoduje, że to właśnie wykorzystanie musi być uznane za działalność gospodarczą.

Kwestia takiej kwalifikacji dzierżawy wynika z orzecznictwa TS, który zajmował się kwestią wynajmu. Przykładowo warto jest wskazać na wyroki TS w sprawie: Renate Enkler, EU:C: 1996:352; J. Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46 [wynajem majątku rzeczowego]; W.N.Van Tiem, EU:C:1990:429 [wynajem działki budowlanej w zamian za czynsz]. Powyższe znajduje też potwierdzenie w orzecznictwie sądów polskich, które uznają dzierżawę gruntu, która cechuje się powtarzalnością, długim okresem trwania i jest dokonywana w celach zarobkowych jako działalność gospodarcza (por. wyroki NSA z dnia: 13 listopada 2012 r. sygn. akt IFSK 1805/11; 18 grudnia 2014r. sygn. akt IFSK 1991/13, CBOSA). Tej konkluzji Sąd w niniejszej sprawie nie kwestionuje.

3.6. Jednakże w zaskarżonej interpretacji indywidualnej organ podatkowy dokonał pewnego uproszczenia albowiem sam fakt uznania dzierżawy gruntu za działalność

gospodarczą nie ma automatycznego przeniesienia na późniejszą transakcję sprzedaży gruntu.

Gdyby tak było to wyrok TS w sprawie Słaby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589 byłby bezprzedmiotowy albowiem w wyroku tym wyraźnie odnoszono się do gruntu, który przed analizowaną transakcją jego sprzedaży, był przedmiotem działalności rolniczej, a zatem w myśl art. 9 ust. 1 dyrektywy 112, przedmiotem działalności gospodarczej. Powyższe wynika z faktu, że każda transakcja powinna być rozpatrywana per se (por. wyrok TS w sprawie Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 47). Z brzmienia art. 2 pkt 1 lit. a dyrektywy 112 wynika, że aby transakcja mogła podlegać VAT, podatnik musi „działać w takim charakterze”. Natomiast podmiot dokonujący transakcji prywatnie nie działa w charakterze podatnika a transakcja nie podlega VAT (zob. podobnie wyroki TS w sprawie: Dieter Armbrecht, EU:C:1995:304, pkt 16-18; Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, pkt 24). Ponadto w przypadku wykorzystywania dobra inwestycyjnego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych zainteresowany ma, na potrzeby VAT, możliwość dokonania wyboru, czy zaliczyć to dobro w całości do majątku swojego przedsiębiorstwa, czy pozostawić całość w ramach majątku prywatnego, wyłączając je tym samym całkowicie z systemu VAT, czy też zaliczyć je do aktywów przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych (zob. wyrok TS w sprawie Charles i Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, pkt 23). Tak oto dobro takie może zostać wyłączone z systemu VAT, nawet jeśli częściowo jest wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, który jednak pozbawiony jest wszelkiego prawa do odliczenia (zob. wyrok TS w sprawie Bakcsi, EU:C:2001:136, pkt 27). Ponadto podatnik sprzedający takie dobro, którego część postanowił zachować do użytku prywatnego, nie działa w takim charakterze, jeżeli chodzi o sprzedaż tej części (zob. podobnie wyrok TS w sprawie Dieter Armbrecht, EU:C:1995:304, pkt 24). Musi on jednak przejawiać przez cały okres posiadania danego dobra zamiar zachowania jego części w swym majątku prywatnym (wyrok TS w sprawie Dieter Armbrecht, EU:C:1995:304, pkt 21). Stąd też aby sprzedaż terenu była poza VAT ważne jest aby oprócz jej zaliczenia do prywatnego majątku konieczne jest jeszcze, aby sprzedaż taka została dokonana przez danego podatnika nie w ramach wykonywania jego działalności gospodarczej, lecz w ramach zarządzania i administrowania jego majątkiem prywatnym (wyrok TS w sprawie Petar Kezić, s.p., Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 22; wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2016r., I FSK 1946/14, CBOSA).

3.7. Należy podkreślić, że w przypadku osób fizycznych mamy do czynienia z majątkiem przedsiębiorstwa (wyodrębnionym w sposób wyraźny dla celów prowadzonej działalności gospodarczej) i majątkiem prywatnym. Może zdarzyć się, że elementy majątku prywatnego są wykorzystywane do celów zarobkowych (tym samym wchodzić w zakres działalności gospodarczej) a mimo to pozostać w majątku prywatnym.

Tak jak to ma miejsce w przedmiotowej sprawie. Skarżący zakupił wraz z małżonką nieruchomość, którą nie zaliczył do majątku przedsiębiorstwa i z okoliczności sprawy przedstawionych we wniosku wynika, że zachował je w majątku prywatnym. To, że dzierżawi te nieruchomości nie oznacza, że zostały one zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa skoro takiego przedsiębiorstwa skarżący nie prowadzi. Nie można zatem w takiej sytuacji czynić konkluzji, że taka sprzedaż czyniona jest w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W sytuacji wygaśnięcia umowy dzierżawy nie ma już okoliczności – czerpania zysku z dobra, która wskazywałyby, że mamy do czynienia z działalnością gospodarczą. Nie można mówić, że taka sprzedaż odbywa się w ramach prowadzonej działalności gospodarczej albowiem w takiej sytuacji ma miejsce powrót do stanu sprzed umowy dzierżawy czyli zwykłego posiadania majątku prywatnego.

Podobna sytuacja ma miejsce przykładowo, gdy osoba fizyczna wynajmuje nieruchomość lokalową na cele mieszkalne, gdyż taka transakcja wchodzi w zakres VAT (tylko jest

zwolniona na mocy art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT). Sprzedaż takiego lokalu po ustaniu wynajmu nie podlega opodatkowaniu VAT albowiem nie ma wątpliwości, że taka czynność dokonywana jest w ramach zarządu majątkiem osobistym.

3.8. Okoliczności przedmiotowej sprawy wskazywane przez skarżącego we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej wprost wskazują, że skarżący przejawiał przez cały okres posiadania danego dobra zamiar zachowania tego dobra w swym majątku prywatnym i nie podejmował żadnych aktywnych działań w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców (por. wyrok w sprawie Słaby i in., C-180/11, C-181/11, EU:C:2011:589). Nie można tym samym uznać takiej sprzedaży nieruchomości przez skarżącego za działalność gospodarczą. Tym bardziej, ustawodawca polski nie skorzystał z opcji określonej w art. 12 ust. 1 i 3 dyrektywy 112 umożliwiającej uznanie za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością gospodarczą, w zakresie pojedynczej dostawy budynku lub terenu budowlanego (por. wyrok NSA z dnia 30 listopada 2011 r. sygn. akt I FSK 1684/11; z 9 listopada 2011 r. sygn. akt I FSK 1655/11; z dnia 14 maja 2015r., sygn. akt I FSK 382/14, CBOSA).

W konsekwencji transakcja ta nie podlega VAT. Należy tym samym uznać, że organ podatkowy błędnie zastosował w okolicznościach przedmiotowej sprawy art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

3.9. Sąd w niniejszym składzie nie podziela tym samym wyroków NSA z dnia 3 marca 2015r. sygn. akt I FSK 601/14 czy z dnia 22 marca 2016r. sygn. akt I FSK 1816/14, CBOSA albowiem uprzednia dzierżawa gruntu znajdującego się w majątku prywatnym osoby fizycznej nie może przesądzać o opodatkowaniu VAT późniejszej sprzedaży gruntu z przyczyn wskazanych powyżej”.

W przypadku prowadzenia działalności przez osobę fizyczną, to do decyzji tej osoby należy, czy nieruchomość będzie zakupiona na cele prowadzonej działalności, czy też do majątku prywatnego (gospodarstwo rolne), natomiast Wnioskodawca w zależności od decyzji tej osoby będzie podlegał unormowaniom prawnym wynikającym z dwóch różnych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj.:

- w przypadku sprzedaży na cele prowadzenia działalności rolniczej – art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,
- w przypadku sprzedaży w celu innym niż rolniczy, Wnioskodawca podlegać będzie uregulowaniom prawnym wynikającym z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

II. Doprecyzował Pan opis sprawy udzielając odpowiedzi na poniższe pytania:

1. Czy zgodnie z art. 3 ust. 1 oraz ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma Pan nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce?

Odpowiedź: Wnioskodawca ma nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce.

2. Czy prowadzi/będzie prowadził Pan działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w szczególności w zakresie obrotu nieruchomościami?

W przypadku odpowiedzi twierdzącej proszę wskazać, czy planowana sprzedaż udziału w nieruchomości (nieruchomości gruntowej rolnej) będącej przedmiotem wniosku, nastąpi w ramach wykonywania tej działalności?

Odpowiedź: Wnioskodawca nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym również w zakresie obrotu nieruchomościami.

3. Kiedy planuje Pan sprzedać udział w nieruchomości gruntowej rolnej, która jest przedmiotem wniosku? Proszę o wskazanie roku, w którym zamierza Pan sprzedać ww. udział w nieruchomości.

Odpowiedź: Planowana sprzedaż uzależniona jest od zdolności kredytowej nabywcy. Wstępnie ustalono termin dokonania sprzedaży ½ udziału w nieruchomości do końca 2025 r., ewentualnie pierwszy kwartał 2026 r.

4. W jaki sposób pozyska Pan nabywcę udziału w nieruchomości gruntowej?

Odpowiedź: Osoba zainteresowana nabyciem działki sama zgłosiła się do Wnioskodawcy z ofertą zakupu ½ udziału w nieruchomości.

5. W związku ze wskazaniem przez Pana w opisie sprawy:

(...) nieruchomość gruntowa (...). Przez cały okres wykorzystywana była wyłącznie rolniczo.

Proszę wskazać, czy od momentu nabycia, tj. od (...) sierpnia 2023 r. do momentu planowanej sprzedaży osobiście prowadził/prowadzi/będzie Pan prowadził gospodarstwo rolne, czy też posiadana przez Pana nieruchomość rolna była/jest /będzie użytkowana rolniczo przez osoby, którym ją Pan użyczał/użycza/będzie użyczał lub oddawał/oddaje/będzie Pan oddawał w dzierżawę? Jeżeli tak, to proszę wskazać, w jakim okresie była/jest/będzie przez Pana użyczana lub wydzierżawiana i na jakie cele oraz odpłatnie, czy nieodpłatnie?

Odpowiedź: Wnioskodawca osobiście prowadził gospodarstwo rolne, działka nie była przedmiotem umowy dzierżawy, najmu i innych umów o podobnym charakterze.

6. Czy w przeszłości dokonywał Pan sprzedaży innych nieruchomości niż wskazana we wniosku? Jeśli tak, to proszę podać ile nieruchomości Pan sprzedał i wskazać odrębnie dla każdej z tych nieruchomości:

a) kiedy i w jaki sposób Pan ją nabył?

b) w jakim celu Pan ją nabył?

c) w jaki sposób Pan ją wykorzystywał od momentu nabycia do chwili sprzedaży?

d) kiedy ją Pan sprzedał? Z jakiego powodu Pan ją sprzedał?

e) czy nieruchomość była niezabudowana czy zabudowana? Jeśli była zabudowana – czy była nieruchomością mieszkalną czy użytkową?

Odpowiedź: Wnioskodawca nie dokonywał sprzedaży innych nieruchomości.

7. Czy posiada Pan inne nieruchomości przeznaczone w przyszłości do sprzedaży? Jeśli tak, proszę podać ile nieruchomości, jakiego rodzaju i wskazać odrębnie dla każdej z tych nieruchomości:

a) kiedy (data), w jaki sposób i w jakim celu nabył Pan nieruchomość?

b) w jaki sposób wykorzystywał/wykorzystuje Pan tę nieruchomość?

Odpowiedź: Wnioskodawca posiada nieruchomości, w tym nieruchomości gruntowe i nie planuje dokonania sprzedaży, niemniej jednak nie można wykluczyć, że sytuacja życiowa nie spowoduje dokonanie takiej sprzedaży, co jest naturalne w gospodarowaniu majątkiem prywatnym osoby fizycznej.

8. Czy zamierza Pan nabywać inne nieruchomości w celu ich sprzedaży?

Odpowiedź: Wnioskodawca nie zamierza nabywać innych nieruchomości w celu ich odsprzedaży, chociaż nie wyklucza, że na przełomie lat (planuje powiększenie gospodarstwa rolnego) zakupu nieruchomości gruntowych dokona.

III. W przypadku, gdy wskaże Pan, że Pana wniosek dotyczy możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku sprzedaży gruntu rolnikowi indywidualnemu na cele rolnicze, proszę o uzupełnienie opisu sprawy o następujące informacje:

1. Czy w akcie notarialnym sprzedaży/nabycia udziału w nieruchomości gruntowej przez kupującego zostanie określony/wskazany cel zakupu? Jeśli tak – jaki to będzie cel?

Odpowiedź: W akcie notarialnym sprzedaży zostanie wskazany cel zakupu, albowiem wynika to z obowiązków ustawowych określonych w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego.

2. Czy ww. nieruchomość, której udział zamierza Pan sprzedać, na moment sprzedaży będzie wchodziła w skład Pana gospodarstwa rolnego?

Odpowiedź: Nieruchomość na dzień sprzedaży będzie wchodziła w skład gospodarstwa rolnego Wnioskodawcy.

3. Czy w zawartej umowie sprzedaży kupujący złoży oświadczenie, że dokonuje nabycia udziału w nieruchomości w celu prowadzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego, bądź prowadzenia produkcji rolnej?

Odpowiedź: W zawartej umowie, w przypadku zakupu na cele działalności rolniczej, kupujący złoży oświadczenie, że dokonuje nabycia udziału w nieruchomości w celu prowadzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego, bądź prowadzenia produkcji rolnej.

IV. W przypadku, gdy wskaże Pan, że Pana wniosek dotyczy możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku, gdy nabywcą nieruchomości gruntowej będzie podmiot, który nie będzie dokonywał jej zakupu na cele rolnicze, proszę o uzupełnienie opisu sprawy o następujące informacje:

1. Czy występował Pan lub będzie Pan występował o zmianę przeznaczenia terenu bądź o decyzję o wyłączeniu gruntów z produkcji rolnej dla nieruchomości gruntowej będącej przedmiotem wniosku?

Odpowiedź: Wnioskodawca nie występował i nie będzie występował o zmianę przeznaczenia terenu bądź o decyzję o wyłączeniu gruntów z produkcji rolnej dla nieruchomości gruntowej będącej przedmiotem wniosku.

2. Czy wartość (równowartość) przychodu uzyskanego przez Pana ze sprzedaży udziału w nieruchomości gruntowej zostanie przez Pana w całości czy w części wydatkowana, w okresie nie później niż trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpi odpłatne zbycie udziału w tej nieruchomości na Pana własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Odpowiedź: Równowartość (wartość) przychodu uzyskanego przez Wnioskodawcę ze sprzedaży udziału w nieruchomości gruntowej zostanie przez Wnioskodawcę w całości lub w części wydatkowana w okresie nie później niż trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpi odpłatne zbycie udziału w tej nieruchomości na własne cele mieszkaniowe Wnioskodawcy, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Niezależnie od powyższego, wskazać należy, że jak wskazał w wyroku z 30 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 1386/16 Naczelny Sąd Administracyjny, w postępowaniu zmierzającym do wydania takiego aktu jak interpretacja indywidualna, organ interpretacyjny nie prowadzi ustaleń w zakresie stanu faktycznego, lecz przyjmuje za podstawę rozstrzygnięcia stan przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji. Wynika to bezpośrednio z art. 14c § 1

Ordynacji podatkowej, który stanowi, że interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny.

W wyroku z 28 października 2020 r., sygn. akt I FSK 245/18 Naczelny Sąd Administracyjny, wskazał, że cyt.: „(...) Zwrócić w tym miejscu należy uwagę na obowiązki podmiotu występującego o wydanie interpretacji, które wynikają z art. 14b § 3 O.p. Składający wniosek o wydanie interpretacji oprócz przedstawienia stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, ma również obowiązek przedstawić własne stanowisko w sprawie oceny prawnej takiego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Składając wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, wnioskodawca zmierza bowiem do uzyskania odpowiedzi, czy do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, mają zastosowanie wskazane przez niego przepisy prawa podatkowego i czy przyjęte przez niego znaczenie powołanych przepisów jest prawidłowe (por. wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 859/15 – CBOSA). Podkreślenia przy tym wymaga, że specyfika postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega między innymi na tym, że organ interpretacyjny rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach zagadnienia prawnego zawartego w pytaniu podatnika oraz wyrażonej przez podatnika oceny prawnej. Bowiem to przez pryzmat budzących u wnioskodawcy wątpliwości interpretacyjnych wyrażonych na tle materialnoprawnych przepisów prawa podatkowego trzeba postrzegać zakres niezbędnych informacji, jakie muszą znaleźć się we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (por. wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2018 r., sygn. akt I FSK 498/16 – CBOSA). Interpretacja podatkowa ma służyć wyjaśnieniu problemu prawnego o charakterze podatkowym, który to problem przedstawia wnioskodawca wskazując przepisy, które budzą jego wątpliwości. Samo zaś udzielenie interpretacji polega na wyrażeniu poglądu dotyczącego rozumienia treści poddanych przez wnioskodawcę interpretacji przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do wskazanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (por. wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 40/16 – CBOSA). Organ interpretacyjny jest wobec powyższego związany nie tylko przedstawionym stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym, lecz również wskazanymi przez wnioskodawcę przepisami prawnymi, których interpretacji wnioskodawca się domaga. Wykroczenie poza opisany zakres, skutkowałoby tym, że organ interpretacyjny musiałby dokonać interpretacji przepisów innych niż te, które zostały podane przez wnioskodawcę, czy też uzupełniać bądź modyfikować powołaną przez podatnika podstawę prawną, co byłoby działaniem niedopuszczalnym. W takim bowiem przypadku organ interpretacyjny naruszyłby art. 14c § 1 O.p., z którego wynika, że w interpretacji wskazuje się jedynie, czy stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe, bądź nieprawidłowe. Podsumowując, zakres sprawy w postępowaniu interpretacyjnym wyznaczany jest przez stan faktyczny/zdarzenie przyszłe podane przez wnioskodawcę, wskazane przez niego przepisy prawa podatkowego oraz treść zadanego pytania. (...)”.

Z uwagi na fakt, że do Wnioskodawcy zgłaszają się potencjalni kupcy, a Wnioskodawca chce wywiązać się rzetelnie ze swoich obowiązków podatkowych, stąd też z ostrożności procesowej wystąpił z wnioskiem o udzielenie interpretacji indywidualnej.

Z orzeczeń judykatury jednoznacznie wynika, że w trybie żądania uzupełnienia braków formalnych pisma, jakim jest wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, organ podatkowy może żądać jedynie uzupełnienia wniosku o takie elementy, bez których nie jest możliwa ocena, czy stanowisko przedstawione we wniosku i ocena prawna są prawidłowe czy też błędne. Elementy te organ podatkowy powinien precyzyjnie wskazać w wezwaniu, wyjaśniając dlaczego ich brak uniemożliwia wydanie interpretacji indywidualnej. Interpretacja indywidualna ma bowiem na celu uzyskanie stanowiska organu podatkowego w zakresie rozumienia przepisów prawa podatkowego na gruncie przedstawionego przez wnioskodawcę, a nie ustalanego przez organ podatkowy, stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 25 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 2754/17 odniósł się do kwestii oceny stanu faktycznego przez podatkowy organ interpretacyjny i potwierdził, że organy podatkowe nie są uprawnione do prowadzenia postępowania dowodowego w zakresie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, w tym również poprzez wzywanie wnioskodawcy, aby coś udowodnił, czy przedstawił dowody na określoną okoliczność.

WSA w Warszawie – w wyroku z 26 marca 2025 r., o sygn. III SA/Wa 1/25 – stwierdził, że: „Organ podatkowy ogranicza się do analizy okoliczności podatnych we wniosku w zakresie sformułowanego pytania. W stosunku tylko do tych okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko, które winno być ustosunkowaniem się do stanowiska zaprezentowanego w sprawie przez wnioskodawcę. Innymi słowy specyfika postępowania w sprawie o wydanie interpretacji polega na tym, że jest ona podejmowana w ramach stanu faktycznego lub zdarzenia-przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę, w granicach zadanego przez niego pytania oraz wyrażonej oceny prawnej (zajętego stanowiska)”.

Jak wskazał w wyroku z 30 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 1386/16 Naczelny Sąd Administracyjny, w postępowaniu zmierzającym do wydania takiego aktu jak interpretacja indywidualna, organ interpretacyjny nie prowadzi ustaleń w zakresie stanu faktycznego, lecz przyjmuje za podstawę rozstrzygnięcia stan przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji. Wynika to bezpośrednio z art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny.

Jak wskazał w wyroku z 17 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1544/17 Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie: „Sąd orzekający w tej sprawie podzielił stanowisko wyrażone w wyroku. NSA z 30 maja 2018 r. (sygn. akt II FSK 1386/16), iż specyfika postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega m.in. na tym, że organ interpretacyjny rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach przedstawionego przez wnioskodawcę zagadnienia prawnego oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej”.

Z ostrożności procesowej Wnioskodawca oświadcza, że dołoży należytej staranności, aby wyjaśnić wszystkie zagadnienia związane z zakresem wniosku w granicach obowiązującego stanu prawnego regulującego przedmiotową materię.

Pytania

1. Czy dokonując sprzedaży gruntu dla rolnika indywidualnego na cele rolnicze, Wnioskodawca będzie korzystał ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o PIT?
2. Czy w przypadku, gdy nabywcą nieruchomości niezabudowanej będzie podmiot, który nie będzie dokonywał zakupu na cele rolnicze, to czy w takiej sytuacji przy zadeklarowaniu w zeznaniu PIT-39, że w ciągu 3 lat Wnioskodawca wydatkuje ½ dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości na cele mieszkaniowe, to dochód ten będzie korzystał ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT?

Pana stanowisko w sprawie

Ad 1.

W ocenie Wnioskodawcy, planowana transakcja sprzedaży, w przypadku gdy nabywcą będzie rolnik i w akcie notarialnym zadeklaruje zakup na cele rolnicze (prowadzenie

gospodarstwa rolnego), wówczas uzyskany dochód będzie korzystał ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o PIT, a Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do złożenia zeznania PIT-39.

Ad 2.

W ocenie Wnioskodawcy, jeżeli sprzedaż udziału we współwłasności nieruchomości dokonywana będzie na rzecz osoby fizycznej/podmiotu, który nie zadeklaruje nabycia na cele rolnicze, wówczas przy spełnieniu przesłanek określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, Wnioskodawca będzie korzystał ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych, przy czym zobowiązany będzie do złożenia w terminie do końca kwietnia następnego roku po dokonanej transakcji sprzedaży zeznania – PIT-39.

Zgodnie z treścią przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, źródłami przychodów są 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.

W myśl przepisu art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o PIT, 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.

Stosownie do treści art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia z dnia 26 lipca 1991 r., 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 myśl art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

Stosownie do art. 30e ust. 2 ww. ustawy podstawą obliczenia podatku, o której mowa w ust. 1, jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Z kolei zgodnie z treścią 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.

Jak stanowi art. 19 ust. 3 ww. 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.

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem, w myśl wydawanych interpretacji indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 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). Można do takich kosztów zaliczyć np.: koszty wyceny sprzedawanej nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego, koszty pośrednictwa w sprzedaży nieruchomości, wydatki związane ze sporządzeniem przez notariusza umowy cywilnoprawnej, koszty i opłaty sądowe, o ile były ponoszone przez zbywcę. Pomiedzy tymi wydatkami a dokonaniem zbyciem musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy.

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

Jak stanowi art. 22 ust. 6e ww. ustawy wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Stosownie do treści 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 kolei, jak stanowi art. 30e ust. 5 ww. ustawy dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł.

W myśl natomiast art. 30e ust. 7 ww. ustawy w przypadku niewypełnienia warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 podatnik jest obowiązany do złożenia korekty zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, i do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 45 ust. 4 pkt 4, do dnia zapłaty podatku włącznie.

Stosownie do art. 45 ust. 1a pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w terminie określonym w ust. 1 (od dnia 15 lutego do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym) podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu 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.

Ustawodawca w art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przewidział zwolnienia od podatku dochodowego, gdzie w art. 21 ust. 1 pkt 28 ww. ustawy wskazano, że 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 rolny.

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.

Zgodnie z treścią art. 2 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ilekroć 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 (tekst jedn.: Dz. U. z 2024 r. poz. 1176):

Za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1 (tj. gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza), 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.

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 (tekst jedn.: Dz. U. z 2024 r. poz. 219) 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 L,
- 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.

Natomiast zgodnie z § 9 ust. 2 ww. rozporządzenia:

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,
- 3) (uchylony).

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:

- sprzedane grunty w momencie sprzedaży muszą stanowić lub wchodzić w skład gospodarstwa rolnego (tj. będącego własnością osoby fizycznej obszaru gruntów, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, o łącznej powierzchni co najmniej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego),
- grunty nie mogą utracić w związku ze sprzedażą rolnego charakteru.

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.

Jak wyjaśnił w interpretacji indywidualnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z 26 lutego 2025 r. 0113-KD IPT2-2.4011.897.2024.3.EC, 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 1 ha lub 1 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.

Założyć należy, że chodzi 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.

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 (zob. wyrok NSA z 22 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 378/14).

Jednocześnie utraty charakteru rolnego, do którego w swej dyspozycji odwołuje się art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie należy utożsamiać bezpośrednio oraz wyłącznie z utratą tego charakteru w sensie prawnym, ale jak wykazano powyżej – przede wszystkim w sensie faktycznym. W związku z tym, że w art. 21 ust. 1 pkt 28 ww. ustawy nie odwołano się do klasyfikacji gruntów, ich formalne dalsze klasyfikowanie do gruntów rolnych, jak również opłacanie podatku rolnego, nie ma istotnego znaczenia dla tej oceny (zob. wyrok WSA w Gdańsku z 19 sierpnia 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 667/15), stąd też Wnioskodawca rozróżnił dwa stany faktyczne i prawne w zależności od celu zakupu jaki zadeklaruje nabywca.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 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.

Stosownie do 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, zgodnie z którą sprzedaż nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w tym przepisie przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, jeżeli nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej, skutkuje powstaniem przychodu. Natomiast, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw nastąpi po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie i nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym, kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Zatem, przychód z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub jej części oraz udziału w nieruchomości nie powstanie w podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli spełnione są łącznie dwa warunki:

- odpłatne zbycie nieruchomości nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej (nie stanowi przedmiotu działalności gospodarczej) oraz
- zostało dokonane po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie.

Wobec powyższego, w przypadku nienastępującego w wykonywaniu działalności gospodarczej odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskanego z tego tytułu dochodu ma zatem ustalenie momentu oraz sposobu ich nabycia.

Wyjaśnić należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie precyzuje pojęcia „nabycie”, nie wskazuje, czy ma to być nabycie odpłatne, czy nieodpłatne. Nie określa również, na podstawie jakiej czynności prawnej może nastąpić nabycie nieruchomości, ich części oraz udziału w nieruchomości lub praw majątkowych.

Wskazać należy, że moment przeniesienia prawa własności w prawie podatkowym określony jest zgodnie z normami prawa cywilnego.

Art. 155 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.) stanowi, że:

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

Z uwagi na fakt, że nabycie ½ udziału w nieruchomości, tj. nieruchomości gruntowej rolnej niezabudowanej odbyło się w ramach wspólności ustawowej małżeńskiej Pana i Pana żony, należy odnieść się do przepisów regulujących stosunki majątkowe małżeńskie zawartych w ustawie z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2809 ze zm.).

Zgodnie z art. 31 § 1 ww. ustawy:

Z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca 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.

Ustrój wspólności ustawowej, obejmujący dorobek obojga małżonków, ukształtowany został przez ustawodawcę jako wspólność łączna, bezudziałowa.

Według art. 35 cyt. ustawy:

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 powołanej ustawy:

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 opiekuńskiego). Obojgu małżonkom przysługuje pełne prawo do całości majątku wspólnego.

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.

Jak już wskazałem wyżej, 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 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób ich nabycia. Pięcioletni termin wskazany w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy liczyć od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że (...) sierpnia 2023 r. dokonał Pan zakupu do majątku wspólnego (wspólność ustawowa majątkowa małżeńska) udziału wynoszącego ½ części we własności nieruchomości gruntowej rolnej niezabudowanej, obejmującą działkę gruntu numer 1/1 o powierzchni (...) ha.

Wstępnie ustalono termin dokonania sprzedaży ½ udziału w ww. nieruchomości do końca 2025 r., ewentualnie pierwszy kwartał 2026 r. Tym samym, odpłatne zbycie udziału wynoszącego ½ części nieruchomości gruntowej rolnej niezabudowanej nabytego przez Pana (...) sierpnia 2023 r., będzie stanowiło dla Pana źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W świetle powyższego, planowana przez Pana sprzedaż w 2025 r. ewentualnie w pierwszym kwartale 2026 r. ½ udziału w nieruchomości gruntowej rolnej, nabytego w sierpniu 2023 r., będzie stanowiła dla Pana źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ odpłatne zbycie ½ udziału w tej nieruchomości zostanie dokonane przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jego nabycie.

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

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

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

Podstawą obliczenia podatku 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. 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.

Według art. 30e ust. 5 ww. ustawy:

Dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł

Art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że:

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 (sprzedaży) nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez sprzedającego, które są konieczne, aby transakcja sprzedaży mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością, np. koszty wyceny nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego, prowizje pośredników w sprzedaży nieruchomości, koszty ogłoszeń w prasie związanych z zamiarem sprzedaży nieruchomości). Pomiędzy tymi wydatkami a dokonaniem 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. Ustalenie kosztów uzyskania przychodu odbywa się zgodnie z art. 22 ust. 6c oraz 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

W analizowanej sprawie nabył Pan ½ udziału w nieruchomości gruntowej rolnej odpłatnie, zastosowanie znajdzie więc przepis art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który stanowi:

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

W myśl art. 22 ust. 6e ww. ustawy:

Wysokość ww. 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.

Zatem, podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości (wartością zbywanej nieruchomości pomniejszoną o koszty odpłatnego zbycia tej nieruchomości) określonym zgodnie z art. 19 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c tej ustawy (obejmującymi w szczególności koszt nabycia zbywanej nieruchomości). Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Ustawodawca jednak przewidział zwolnienia przedmiotowe określone w art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z 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. z 2025 r. poz. 1344):

Za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1 (a więc gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza), 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 wchodzi 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.

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,
- w momencie sprzedaży muszą stanowić gospodarstwo rolne (tj. obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, o łącznej powierzchni co najmniej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego, 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 w związku ze sprzedażą rolnego charakteru.

Jeżeli zatem zostaną zachowane powyższe 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 1 ha lub 1 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 rolne, 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.

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 niemiarodajne i niewystarczające dla zastosowania zwolnienia (wyrok NSA z 22 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 378/14).

Z przedstawionego we wniosku oraz jego uzupełnieniu opisu sprawy wynika, że ma Pan nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce. Jest Pan rolnikiem indywidualnym i współnikiem Spółki komandytowej (komplementariuszem). Do końca 2025 r., ewentualnie w pierwszym kwartale 2026 r. planuje Pan sprzedaż nieruchomości gruntowej rolnej niezabudowanej, obejmującej działkę gruntu numer 1/1 o powierzchni (...) ha, którą nabył Pan (...) sierpnia 2023 r. w udziale 1/2 do majątku wspólnego (wspólność ustawowa majątkowa małżeńska). W akcie notarialnym wskazano, że kupujący, czyli Pan i Pana żona: spełniają warunki określone w art. 5 i 6 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, nabycia dokonują w celu powiększenia prowadzonego gospodarstwa rolnego, położonego w gminie (...), to jest w gminie, w której położona jest nieruchomość objęta tym aktem, oraz że w wyniku nabycia przedmiotowej nieruchomości, łączna powierzchnia użytków rolnych będących własnością kupujących nie przekroczy powierzchni określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 wyżej powołanej ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, jak również oświadczyli Państwo do tego aktu, że od dnia nabycia będą prowadzić Państwo gospodarstwo rolne przez co najmniej 5 lat, a ponadto, że spełnione zostały warunki określone w art. 3 ust. 7 ww. ustawy, tj. zamieszkują Państwo w gminie, na obszarze której są położone nabywane nieruchomości i prowadzą Państwo gospodarstwo rolne na obszarze gminy, w której położona jest nabywana nieruchomość, są Państwo małżeństwem i obowiązuje Państwa wspólność ustawowa małżeńska. Wskazał Pan, że Gmina (...) nie posiada planu zagospodarowania przestrzennego na obszar zawarty w granicy działki ewidencyjnej o numerze 1/1 położonej w obrębie geodezyjnym (...). Jednakże na podstawie art. 30 ust. 1 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, w studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy (...) obszar ten określony jest jako: R – tereny rolnicze. Ww. działka nie jest objęta decyzją o warunkach zabudowy i nie jest położona na obszarze rewitalizacji oraz na obszarze Specjalnej Strefy Rewitalizacji. (...) lipca 2023 r. decyzją Marszałek Województwa (...), po rozpatrzeniu wniosku Spółki komandytowej, w której jest Pan komplementariuszem i po uzgodnieniu z organem samorządu terytorialnego – Wójtem Gminy (...), orzekł o zmianie koncesji Marszałka Województwa (...) w ten sposób, że wyznaczył obszar i teren górniczy o powierzchni (...) m² w obrębie niniejszej działki. Pismem z (...) sierpnia 2023 r. Państwowy Instytut Geologiczny Państwowy Instytut Badawczy poinformował Spółkę komandytową o dokonaniu wpisu do rejestru obszarów górniczych i (...) ustanowionego decyzją Marszałka Województwa (...). Po otrzymaniu koncesji przez Spółkę komandytową, jak wskazano w treści złożonego wniosku, której komplementariuszem jest Pan, planowana do sprzedaży nieruchomość niezabudowana, objęta złożonym wnioskiem, mieści się w granicach obszaru i terenu górniczego. Wskazał Pan przy tym, że nieruchomość gruntowa nie została wniesiona do Spółki komandytowej, jak również nie została ona udostępniona Spółce w jakiejkolwiek innej formie. Przez cały okres wykorzystywana była przez Pana wyłącznie rolniczo. Osobiście prowadził Pan gospodarstwo rolne, działka nie była przedmiotem umowy dzierżawy, najmu i innych umów o podobnym charakterze. Wskazał Pan, że osoba zainteresowana nabyciem działki sama zgłosiła się do Pana z ofertą zakupu 1/2 udziału w nieruchomości. W akcie notarialnym sprzedaży zostanie wskazany cel zakupu, albowiem wynika to z obowiązków ustawowych określonych w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego. Nieruchomość na dzień sprzedaży będzie wchodziła w skład Pana gospodarstwa rolnego. Nie występował i nie będzie występował Pan o zmianę przeznaczenia terenu bądź o decyzję o wyłączeniu gruntów z produkcji rolnej dla nieruchomości gruntowej. W zawartej umowie, w przypadku zakupu na cele działalności rolniczej, kupujący złoży oświadczenie, że dokonuje nabycia udziału w nieruchomości w celu prowadzenia lub

powiększenia gospodarstwa rolnego, bądź prowadzenia produkcji rolnej. Ponadto wskazał Pan, że nie prowadzi Pan działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym również w zakresie obrotu nieruchomościami. Nie dokonywał Pan sprzedaży innych nieruchomości. Posiada Pan nieruchomości, w tym nieruchomości gruntowe i nie planuje Pan dokonania ich sprzedaży, niemniej jednak nie można wykluczyć, że sytuacja życiowa nie spowoduje dokonanie takiej sprzedaży, co jest naturalne w gospodarowaniu majątkiem prywatnym osoby fizycznej. Nie zamierza Pan nabywać innych nieruchomości w celu ich odsprzedaży, chociaż nie wyklucza Pan, że na przełomie lat (planuje Pan powiększenie gospodarstwa rolnego) dokona Pan zakupu nieruchomości gruntowych.

Planuje Pan dokonanie sprzedaży przedmiotowej nieruchomości w ½ części własności, na rzecz rolnika indywidualnego na powiększenie gospodarstwa rolnego zgodnie z unormowaniami prawnymi wynikającymi z ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego.

Warunki nabycia nieruchomości rolnej, ograniczenia i wyłączenia oraz obowiązki nabywcy nieruchomości rolnej regulują przepisy ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 423 ze zm.).

Zgodnie z art. 2a ust. 1 i 2 ww. ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego:

Nabywcą nieruchomości rolnej może być wyłącznie rolnik indywidualny, chyba że ustawa stanowi inaczej.

Powierzchnia nabywanej nieruchomości rolnej wraz z powierzchnią nieruchomości rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rodzinnego nabywcy nie może przekraczać powierzchni 300 ha użytków rolnych ustalonej zgodnie z art. 5 ust. 2 i 3.

Jak stanowi art. 2a ust. 3 pkt 12 ww. ustawy:

Przepisy ust. 1 i 2 nie dotyczą nabycia nieruchomości rolnej: położonej na obszarze górniczym lub terenie górniczym w rozumieniu ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze.

Według art. 2b ust. 1 i 2 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego:

Nabywca nieruchomości rolnej jest obowiązany prowadzić gospodarstwo rolne, w skład którego weszła nabyta nieruchomość rolna, przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia przez niego tej nieruchomości, a w przypadku osoby fizycznej prowadzić to gospodarstwo osobiście.

W okresie, o którym mowa w ust. 1, nabyta nieruchomość nie może być zbyta ani oddana w posiadanie innym podmiotom.

Natomiast w myśl art. 2b ust. 4 pkt 4 ww. ustawy:

Przepisów ust. 1 i 2 nie stosuje się do nieruchomości: położonej w dniu nabycia na obszarze górniczym lub terenie górniczym w rozumieniu ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze;

Zatem zgodnie z art. 2b ust. 1 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego nabywca nieruchomości rolnej jest obowiązany prowadzić gospodarstwo rolne, w skład którego weszła nabyta nieruchomość rolna, przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia przez niego tej nieruchomości, a w przypadku osoby fizycznej prowadzić to gospodarstwo osobiście. Ponadto, wg art. 2a ust. 1 ww. ustawy nabywcą nieruchomości rolnej może być wyłącznie rolnik indywidualny, chyba że ustawa stanowi inaczej. Jednak ustawodawca przewidział wyjątki, z których wynika, że ww. przepisów nie stosuje się do nieruchomości położonej w dniu nabycia na obszarze górniczym lub terenie górniczym w rozumieniu ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze.

Biorąc pod uwagę przedstawiony przez Pana opis sprawy oraz powołane przepisy wskazuję, że aby mógł Pan skorzystać ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21

ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, konieczne jest spełnienie wszystkich przesłanek wynikających z art. 21 ust. 1 pkt 28 ww. ustawy, tj. zbywane grunty w momencie sprzedaży muszą stanowić lub wchodzić w skład gospodarstwa rolnego (tj. będącego własnością osoby fizycznej obszaru gruntów, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne), muszą być sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako grunty orne oraz grunty nie mogą utracić w związku ze sprzedażą rolnego charakteru.

Podsumowując, planowana przez Pana w 2025 r. lub w 2026 r. sprzedaż ½ udziału w nieruchomości rolnej gruntowej niezabudowanej (działki gruntu 1/1), nabytego w 2023 r., będzie stanowiła dla Pana źródło przychodu, w myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ponieważ sprzedaż ½ udziału w nieruchomości nastąpi przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tego udziału w nieruchomości. Jednakże, w sytuacji, gdy udział w nieruchomości zostanie sprzedany rolnikowi indywidualnemu i w związku ze sprzedażą nie utraci ona charakteru rolnego, uzyskany z tej sprzedaży przychód, będzie korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji, nie będzie Pan zobowiązany do złożenia deklaracji PIT-39 w związku ze sprzedażą ½ udziału w nieruchomości rolnej.

Ponadto wskazuję, że okoliczność czy dana nieruchomość w wyniku odpłatnego zbycia nie utraciła charakteru rolnego podlega weryfikacji przez organ podatkowy w toku ewentualnego postępowania podatkowego. Zastosowanie zwolnienia z opodatkowania leży w interesie podatnika, więc to po jego stronie spoczywa obowiązek wykazania, że spełnia przesłanki do zwolnienia, czy to w postępowaniu prowadzonym w trybie art. 14b Ordynacji podatkowej, czy też w postępowaniu podatkowym. Różnica polega jedynie na tym, że w postępowaniu podatkowym organ podatkowy prowadzi postępowanie dowodowe w celu ustalenia dokładnego stanu faktycznego, zaś indywidualną interpretację wydaje jedynie w oparciu o stan faktyczny opisany przez wnioskodawcę. Niemniej, w obu tych postępowaniach, dla zastosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, spełnione muszą być te same przesłanki określone w tym przepisie.

Pana wątpliwości dotyczą także sytuacji, w której nabywcą ½ udziału w nieruchomości będzie podmiot, który nie będzie dokonywał jego zakupu na cele rolnicze.

W tym miejscu wskazuję, że dochód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych może zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania – na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy – przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie. Przepis ten stanowi, że:

Wolne od podatku są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynawszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

$$\text{dochód zwolniony} = D \times W/P$$

gdzie:

D – dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa,

W – wydatki poniesione na cele mieszkaniowe,

P – przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

Należy wyjaśnić, że powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia. W sytuacji, gdy przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Tym samym, aby dochód z tytułu sprzedaży nieruchomości był w całości zwolniony z podatku dochodowego, cały przychód ze zbytej nieruchomości musi być wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wskazany w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca w sposób jednoznaczny wskazał cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości.

Art. 21 ust. 25 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że:

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.

2) wydatki poniesione na:

- a) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na cele określone w pkt 1,
 - b) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o którym mowa w lit. a,
 - c) spłatę każdego kolejnego kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o których mowa w lit. a lub b
- w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, z zastrzeżeniem ust. 29 i 30.

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

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

W myśl art. 21 ust. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Jak stanowi art. 21 ust. 30 ww. ustawy:

Przepis ust. 1 pkt 131 nie ma zastosowania do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, które podatnik uwzględnił korzystając z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym oraz do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, którymi sfinansowane zostały wydatki określone w ust. 25 pkt 1, uwzględnione przez podatnika korzystającego z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Podkreślenia wymaga, że zwolnienia podatkowe oraz ulgi są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, dlatego do interpretacji przepisów ustanawiających zwolnienia podatkowe, jak również ulgi, należy stosować wykładnię ścisłą, która nie wychodzi poza literalne brzmienie przepisów. Stąd też, prawo do przedmiotowego zwolnienia przysługuje podatnikowi tylko i wyłącznie w sytuacji spełnienia wszystkich przesłanek wskazanych w przepisie prawa.

Ustawodawca uzależnia prawo do skorzystania ze zwolnienia od wydatkowania przez podatnika w ściśle określonym czasie, środków uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych na realizację własnego celu mieszkaniowego.

Zawarte w art. 21 ust. 25 ww. ustawy wyliczenie wydatków mieszkaniowych ma charakter wyczerpujący, w związku z czym tylko realizacja w wymaganym terminie

celów w nim wymienionych pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości.

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 – poczynwszy 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.

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.

Należy zauważyć, że zaspokojenie własnych celów (potrzeb) mieszkaniowych polega także na realizacji prac remontowych/wykończeniowych obejmujących swym zakresem zakup podstawowych sprzętów gospodarstwa domowego (sprzętu AGD), gdyż z realizacją potrzeb mieszkaniowych nierozzerwalnie związane są pozostałe potrzeby egzystencjalne.

Aby w budynku możliwa była realizacja własnych celów mieszkaniowych, w pierwszej kolejności budynek ten musi być przystosowany do realizacji i zabezpieczenia podstawowych potrzeb życiowych człowieka. Zaznaczyć jednak należy, że za sprzęt umożliwiający realizację podstawowych potrzeb życiowych nie można uznawać telewizora oraz tzw. „małego AGD”, czyli ekspresów do kawy, tosterów, opiekaczy, kuchenek mikrofalowych itp. Są to bowiem akcesoria, a nie elementarne przedmioty, bez których pomieszczenie kuchenne utraciłoby częściowo swą funkcjonalność.

Należy także podkreślić, że część wydatków poniesionych na remont i wykończenie nieruchomości objęta jest interpretacją ogólną nr DD2.8202.4.2020 z 13 października 2021 r. w sprawie stosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z kwalifikacją niektórych wydatków poniesionych na remont i wykończenie nieruchomości jako wydatków stanowiących realizację celu mieszkaniowego.

Tymczasem art. 14b § 5a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) stanowi, że:

Jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odpowiadają zagadnieniu, które jest przedmiotem

interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydaje postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W postanowieniu wskazuje oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.

Jeśli więc wniosek objęty jest zakresem interpretacji ogólnej, nie mogą wydać interpretacji w zakresie takich kosztów.

Podkreślić należy, że w przypadku korzystania z ulg i zwolnień podatkowych, wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązek udowodnienia, że określony wydatek został poniesiony przy spełnieniu wszystkich warunków wynikających z przepisów podatkowych spoczywa na podatniku, który wywodzi z tego określone skutki prawne.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że nie jest Pan jednoznacznie określić czy zakupu ½ udziału w nieruchomości rolnej dokona rolnik indywidualny na powiększenie gospodarstwa rolnego bądź też, czy w związku z dokonany wpisem do rejestru obszarów górniczych zakupu dokona przedsiębiorca w celu prowadzenia działalności koncesjonowanej i skorzysta z wyłączenia, o którym mowa w art. 2a ust. 3 pkt 12 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego. W sytuacji, gdy zakupu udziału w ww. nieruchomości nie dokona rolnik indywidualny w celu powiększenia gospodarstwa rolnego, to wskazał Pan, że równowartość (wartość) przychodu uzyskanego przez Pana ze sprzedaży udziału w nieruchomości gruntowej zostanie przez Pana w całości lub w części wydatkowana w okresie nie później niż trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpi odpłatne zbycie udziału w tej nieruchomości na Pana własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podsumowując, w sytuacji sprzedaży ½ udziału w nieruchomości gruntowej rolnej (działki gruntu 1/1) podmiotowi, który nie będzie dokonywał jego zakupu na cele rolnicze, wydatkowanie całego przychodu z planowanej przez Pana sprzedaży ½ udziału w ww. nieruchomości przy zadeklarowaniu w zeznaniu PIT-39, że zostanie przeznaczony na Pana własne cele mieszkaniowe – uprawni Pana do skorzystania ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Natomiast, jeżeli nie przeznaczy Pan w całości przychodu z planowanej sprzedaży ½ udziału w ww. nieruchomości na własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to zwolnieniu będzie podlegała tylko taka część dochodu uzyskanego z tytułu sprzedaży ½ udziału w nieruchomości jaka proporcjonalnie będzie odpowiadała iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie osiągniętym z odpłatnego zbycia ½ udziału w nieruchomości.

Jednak zaznaczam, że aby dochód z tytułu planowanej sprzedaży ½ udziału w nieruchomości rolnej gruntowej był w całości zwolniony od podatku dochodowego, cały przychód z jego zbycia musi być wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy:

- zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Pana i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia,
- zdarzeń przyszłych przedstawionych przez Pana i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Pana w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją aktualność.

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

Ponadto w odniesieniu do powołanej przez Pana interpretacji indywidualnej oraz wyroków sądów wskazując, że rozstrzygnięcia w nich zawarte dotyczą tylko konkretnych, indywidualnych spraw i nie mają zastosowania ani konsekwencji wiążących w odniesieniu do żadnego innego zaistniałego stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i zdarzeń przyszłych i zastosuje się Pan do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

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

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

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pan prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (...). Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej jako „PPSA”).

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

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/wnioski albo /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej.