

**0112-KDIL2-1.4011.1191.2021.3.MB, Sprzedaż nieruchomości - upływ 5-letniego terminu
wyluczającego opodatkowanie - Pismo wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

Status: nieoceniane

Pismo

z dnia 22 marca 2022 r.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

0112-KDIL2-1.4011.1191.2021.3.MB

Sprzedaż nieruchomości - upływ 5-letniego terminu wyluczającego opodatkowanie

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA - stanowisko nieprawidłowe

Szanowna Pani,

**stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego
w podatku dochodowym od osób fizycznych jest nieprawidłowe.**

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

Dnia 23 grudnia 2021 r. wpłynął Pani wniosek z 22 grudnia 2021 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych. Uzupełniła go Pani - w odpowiedzi na wezwania - pismami z 28 stycznia 2022 r. (wpływ 1 lutego 2022 r.) oraz z 7 marca 2022 r. (wpływ 8 marca 2022 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

Z mocy aktu notarialnego umowy przekazania gospodarstwa rolnego Rep. (...) z 1990 r. A (ojciec Wnioskodawczyni) stał się właścicielem zabudowanej nieruchomości rolnej położonej we wsi (...) oznaczonej jako działki ewidencyjne nr 1 i nr 2 o łącznej pow. 11,31 ha.

W momencie przekazania działka nr 2 zabudowana była trzema budynkami: domem murowanym, oborą murowaną i stodołą drewnianą.

A zmarł w 2018 r. W 2018 r. został sporządzony akt poświadczenia dziedziczenia po zmarłym A Rep. (...)

z treści którego wynika, że spadek po zmarłym na podstawie ustawy nabyły córki: B, C oraz D po 1/3 części każda z nich.

Aktem notarialnym Rep. (...) z 2020 r. dokonano działu spadku, w ten sposób, że Wnioskodawczyni C nabyła na wyłączną własność zabudowaną nieruchomość położoną w obrębie (...) składającą się z działek ewidencyjnych nr 2/5, 2/6, 2/7 o łącznej powierzchni 3,3472 ha.

Z mocy aktów notarialnych warunkowej umowy sprzedaży Rep. (...) z 2020 r. oraz umowy przeniesienia własności nieruchomości Rep. (...) z 2020 r. Wnioskodawczyni C sprzedała zabudowaną nieruchomość rolno-leśną położoną w obrębie (...), stanowiącą działkę ewidencyjną nr 2/6 o pow. 0,3162 ha.

W momencie sprzedaży działka zabudowana była trzema budynkami: murem domem mieszkalnym, murem budynkiem gospodarczym i stodołą drewnianą.

Z mocy aktu notarialnego Rep. (...) z 2021 r. Wnioskodawczyni C sprzedała nieruchomość rolną położoną w obrębie (...) oznaczoną jako działka nr 2/7 o pow. 1,2297 ha na rzecz rolników indywidualnych.

W pismach stanowiących uzupełnienia wniosku, Wnioskodawczyni poinformowała, że:

Zgodnie z aktem poświadczenia dziedziczenia Rep. (...) z 2018 r. Wnioskodawczyni wraz z dwiema siostrami odziedziczyła po 1/3 części spadku po ojcu - A. W akcie notarialnym Rep. (...) z 2020 r. dokonano działu spadku, w ten sposób, że Wnioskodawczyni otrzymała na wyłączną własność działki nr 2/5, 2/6 oraz 2/7, których wartość przekroczyła wartość udziału przypadającego w całej masie spadkowej. Działowi spadku nie towarzyszyły żadne spłaty i dopłaty.

Zgodnie z dokumentami załączonymi do aktu notarialnego Rep. (...) z 2020 r. umowy działu spadku działka nr 2/5 stanowiła lasy oraz użytki rolne - grunty orne (użytek RVI), działka nr 2/6 stanowiła użytki rolne - grunty rolne zabudowane (użytek Br-RVI), grunty orne (użytek RVI) oraz lasy, działka nr 2/7 również stanowiła użytki rolne, tj. grunty orne (użytek RIIIb, RIVa, RIVb, RV, RVI).

Sprzedane działki oznaczone nr 2/6 oraz 2/7 nadal stanowią użytki rolne, nie zostały wyłączone z produkcji rolnej. Zgodnie z zapisami aktu notarialnego warunkowej umowy sprzedaży działki nr 2/6 o powierzchni 0,3163 ha w momencie sprzedaży zabudowana nieruchomość nie była wykorzystywana do produkcji rolnej i nie została wyłączona z produkcji rolnej w rozumieniu ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych, ponadto w stosunku do tej nieruchomości nie mają zastosowania przepisy ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego, zaś zastosowanie ma art. 11 ustawy z dnia 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw. W umowie sprzedaży działki nr 2/7, kupujący oświadczył, że jest rolnikiem indywidualnym, od ponad 5 lat prowadzi gospodarstwo rolne, jest właścicielem nieruchomości rolnych o pow. ok. 18 ha, podlega ubezpieczeniu społecznemu rolników oraz, że nabyta nieruchomość wejdzie w skład rodzinnego gospodarstwa rolnego.

Nabywca działki oznaczonej nr 2/6 nie jest rolnikiem i nie nabył przedmiotowej nieruchomości z zamiarem wykorzystywania na cele rolne, tylko na cele mieszkaniowe. Nie prowadzi na tej nieruchomości działalności rolniczej. Domniemywa się więc, że działka nr 2/6 w wyniku sprzedaży przez Wnioskodawczynię utraciła faktycznie charakter rolny.

Jednakże, w ocenie Wnioskodawczyni fakt, czy działka oznaczona nr 2/6 utraciła charakter rolny w wyniku sprzedaży nie ma znaczenia dla oceny skutków podatkowych, ponieważ zwolnienie z podatku wynikające z art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczy przypadków odpłatnego zbycia nieruchomości dokonanego przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości. Wnioskodawczyni nie jest zwolniona, a wyłączona z opodatkowania, stosownie do art. 10 ust. 5 ww. ustawy, zgodnie z którym w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych w drodze spadku, okres o którym mowa w przepisie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a tj. 5 lat liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości przez spadkodawcę.

Od momentu nabycia działek oznaczonych nr 2/6 i 2/7 przez A minęło ponad 5 lat, dlatego zdaniem Wnioskodawczyni w przypadkach sprzedaży przedmiotowych nieruchomości nie wystąpił przychód z tytułu odpłatnego zbycia, a co za tym idzie również nie wystąpi skutek podatkowy w postaci podatku dochodowego z tytułu odpłatnego zbycia.

Pytanie

Czy w związku ze zbyciem przez Wnioskodawczynię ww. zabudowanej nieruchomości oznaczonej jako działka 2/6 oraz nieruchomości rolnej 2/7 Wnioskodawczyni jest zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.)?

Pani stanowisko w sprawie

W Pani ocenie, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.) źródłem przychodu jest odpłatne zbycie nieruchomości, jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Jednakże, zgodnie z art. 10 ust. 5 powyższej ustawy w przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, okres o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę.

Zgodnie z nowelizacją ww. ustawy o podatku dochodowym, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r., nie powstanie obowiązek podatkowy w sytuacji, gdy sprzedający spadkobierca sprzeda nabytą

nieruchomość po upływie 5 lat od nabycia lub wybudowania przez spadkodawcę, a nie jak było dotychczas po upływie 5 lat liczonych od dnia jej nabycia przez spadkobiorcę w drodze dziedziczenia (najczęściej od chwili śmierci spadkodawcy).

Aby skorzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego nie trzeba zatem czekać ze sprzedażą nieruchomości 5 lat od dnia jej nabycia w drodze spadku, wystarczy, że upłynęło 5 lat od dnia jej nabycia przez zmarłego.

W ocenie Wnioskodawczyni zbycie przez nią zabudowanej nieruchomości oznaczonej jako działka 2/6 oraz nieruchomości rolnej oznaczonej jako działka 2/7, nie wymaga złożenia zeznania, a co za tym idzie zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zbycie przedmiotowych działek zostało dokonane po dacie wejścia w życie nowelizacji ww. ustawy tj. po dniu 1 stycznia 2019 r.

Nabycie lub wybudowanie nieruchomości przez spadkodawcę nastąpiło do roku 1990, dlatego sprzedaż przedmiotowych nieruchomości przez Wnioskodawczynię odbyła się po upływie 5 lat, o których mowa w przytoczonej ustawie. Przy czym bez znaczenia pozostaje to, czy nieruchomość została nabyta lub odziedziczona jeszcze za rządów starych reguł, nie liczy się przy tym data spadkobrania, czyli data śmierci ojca Wnioskodawczyni ani data aktów poświadczenia dziedziczenia i działu spadku.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE interpretacji indywidualnej

Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. 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.

Zgodnie z treścią art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c) ww. ustawy:

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

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

którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że 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, rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw nastąpi po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie - 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, 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) ww. ustawy, co do zasady decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób ich nabycia.

Jednakże, ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2159) dodano art. 10 ust. 5 i ust. 7, które stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r.

Stosownie do art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Natomiast w myśl art. 10 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Z instytucją działu spadku mamy do czynienia w sytuacji, w której spadek przypada kilku spadkobiercom. W wyniku działu spadku prawa majątkowe objęte spadkiem przyznane poszczególnym spadkobiercom stosownie do wielkości ich udziałów, przechodzą na nich. Ustaje więc wspólność majątku spadkowego. Umowa o dział spadku lub prawomocne orzeczenie sądowe o dziale spadku stanowią tytuł własności rzeczy, które w dziale przypadły poszczególnym spadkobiercom. Tak więc na skutek działu spadku następuje "konkretyzacja" składników masy spadkowej przypadających poszczególnym spadkobiercom. Jeżeli zatem wartość nieruchomości lub prawa (udziałów w nieruchomości lub prawie) nabytych w wyniku

działu jest zgodna z udziałem posiadanym przed działem spadku - nie następuje nabycie, ponieważ w ten sposób nie ulega powiększeniu zarówno zakres dotychczasowego władztwa tej osoby nad nieruchomością lub prawem, jak i stan jej majątku osobistego. Dział spadku, w wyniku którego udział w nieruchomości lub prawie nie zwiększył się, zmienia wyłącznie charakter własności. Jednakże nabycie nieruchomości lub prawa w drodze działu spadku (nawet jeżeli działu spadku dokonano bez spłat lub dopłat) w części przekraczającej udział spadkowy, stanowi w myśl ww. art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nabycie nieruchomości lub prawa w tym udziale, który przekracza udział nabyty w spadku. Wszelkie przypadki, gdy udział danej osoby ulega powiększeniu, traktowany być musi w kategorii nabycia, gdyż w ten sposób ulega powiększeniu zakres dotychczasowego władztwa tej osoby nad nieruchomością lub prawem. Bezsprzeczne jest, że udziały, jakie otrzymuje spadkobierca powyżej swojego udziału (jeżeli nabywa majątek w działle spadku o wartości większej od swojego udziału w spadku) były własnością pozostałych spadkobierców. Spadkobierca nie miał do nich żadnych praw aż do momentu działu spadku.

Powyższe stanowisko potwierdza również orzecznictwo sądów administracyjnych, np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 czerwca 2013 r. sygn. akt II FSK 1966/11 czy też wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 22 grudnia 2010 r. sygn. akt I SA/Bk 433/10, w którym sąd stwierdził, że " (...) momentem nabycia nieruchomości, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w części obejmującej udział spadkowy będzie moment nabycia spadku, w pozostałym zaś zakresie - moment działu spadku".

Jeżeli więc w wyniku dokonanego działu spadku, przedmiotem którego były nieruchomości, udział w nich zwiększa się, tj. przekracza wartość udziału dotychczas posiadanego, to data działu spadku będzie również datą nabycia tego udziału w nieruchomościach, o który zwiększył się udział w nich po dokonaniu tej czynności. Wobec tego nabycie w wyniku działu spadku części majątku, który należał do innych spadkobierców (współwłaścicieli), należy więc traktować jako nabycie w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z przedstawionego we wniosku opisu sprawy wynika, że w związku z nabytym przez Panią spadkiem po zmarłym ojcu (...), na mocy postanowienia sądu w 2021 r. stała się Pani właścicielem zabudowanej nieruchomości składającej się z działek ewidencyjnych nr 2/5, 2/6, 2/7, o łącznej powierzchni 3,3472 ha, których wartość przekroczyła wartość udziału przypadającego w całej masie spadkowej. Działowi spadku nie towarzyszyły żadne spłaty i dopłaty.

W konsekwencji w wyniku takiego działu spadku nabyła Pani udziały w nieruchomości składającej się z działek o większej wartości niż wynikało to z udziału w spadku.

Nabywając udziały w spadku, którego przedmiotem była nieruchomość (o powierzchni 11,31 ha), najpierw w wyniku dziedziczenia, a następnie w wyniku działu spadku otrzymała Pani na wyłączną własność

działki, których wartość przekroczyła wartość udziału przypadającego w całej masie spadkowej.

Następnie wskazała Pani, że na mocy aktów notarialnych warunkowej umowy sprzedaży z 2020 r. oraz umowy przeniesienia własności nieruchomości z 2020 r. sprzedała Pani działkę ewidencyjną nr 2/6 o pow. 0,3162 ha. Z kolei 2021 r. sprzedała Pani nieruchomość rolną stanowiącą działkę o nr 2/7 o powierzchni 1,2297 ha na rzecz rolnika indywidualnego.

Wątpliwość Pani budzi kwestia czy sprzedaż nieruchomości - wskazanych wyżej dwóch działek będzie skutkowałą obowiązkiem zapłaty podatku dochodowego.

Aby zatem ustalić, czy w analizowanej sprawie sprzedaż przez Panią nieruchomości - dwóch działek będzie w ogóle podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, istotne jest ustalenie, czy odpłatne zbycie nieruchomości nastąpi po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie przez spadkodawcę nieruchomości, z której zostały wydzielone nieruchomości będące przedmiotem sprzedaży oraz od momentu działu spadku.

Skoro zatem spadkodawca nabył nieruchomość, z której zostały wydzielone sprzedane działki ponad 30 lat temu, uznajemy, że termin, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a w związku z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych niewątpliwie upłynął w stosunku do udziału w działkach nabytego w drodze spadku.

Podkreślamy, że uregulowanie art. 10 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczy nabycia w drodze spadku, a nie w drodze działu spadku; są to bowiem dwie różne drogi nabycia.

Biorąc powyższe pod uwagę, stwierdzamy, że w związku z opisem sprawy odpłatne zbycie przez Panią nieruchomości - działek w udziale przypadającym na nabycie w drodze spadku nie będzie dla Pani stanowiło źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a w związku z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego opodatkowaniu tym podatkiem, ponieważ w tej części odpłatne zbycie działek nastąpiło po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie przez spadkodawcę nieruchomości, z której zostały wydzielone działki objęte sprzedażą.

W rezultacie, sprzedaż nieruchomości - działek w udziale przypadającym na nabycie w drodze spadku nie będzie skutkowałą u Pani powstaniem obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych.

Natomiast sprzedaż udziału w działkach (jako przysporzenia majątku ponad udział posiadany przez Panią przed dokonaniem działu spadku) nabytego w roku 2020 w drodze działu spadku, ponieważ sprzedaż ta nastąpiła przed upływem 5 lat, licząc od końca roku 2020, stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) w związku z art. 10 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, będzie skutkowałą powstaniem przychodu, z którego dochód będzie podlegał

opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdyż nie upłynął wskazany okres pięcioletni.

Na mocy 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 tej 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.

Jednakże przepis art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, 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.

Ustawa o podatku dochodowym nie zawiera definicji pojęcia "gospodarstwo rolne". W celu wyjaśnienia tej kwestii odsyła, zgodnie z dyspozycją art. 2 ust. 4 ww. ustawy, do przepisów ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333).

W świetle art. 1 cytowanej 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.

Natomiast z art. 2 ust. 1 powołanej ustawy wynika, że:

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

W celu ustalenia, jakie rodzaje gruntów wchodzą w skład gospodarstwa rolnego, co decyduje o zakresie zwolnienia od podatku dochodowego przychodu ze sprzedaży gruntów, należy odnieść się do klasyfikacji zawartej w rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2019 r. poz. 393) oraz załącznika Nr 6 tego rozporządzenia.

Wedle postanowień § 67 przywołanego rozporządzenia użytki gruntowe wykazywane w ewidencji dzielą się na następujące grupy:

- 1) grunty rolne;
- 2) grunty leśne;
- 3) grunty zabudowane i zurbanizowane;
- 4) użytki ekologiczne, oznaczone symbolem złożonym z litery "E" oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego określającego sposób zagospodarowania lub użytkowania terenu, np. E-Ws, E-Wp, E-Ls, E-Lz, E-N, E-Ps, E-R;
- 5) (uchylony);
- 6) grunty pod wodami;
- 7) tereny różne oznaczone symbolem - Tr.

Zgodnie natomiast z treścią § 68 ww. rozporządzenia grunty rolne dzielą się na:

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

Powyższe uregulowania prawne wskazują, iż zastosowanie zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt

28 ustawy o podatku dochodowego od osób fizycznych, uzależnione jest od wystąpienia następujących przesłanek:

- zbywane grunty muszą być zakwalifikowane jako użytki rolne,
- muszą stanowić gospodarstwo rolne (tj. będący własnością osoby fizycznej obszar gruntów o łącznej powierzchni co najmniej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy), ewentualnie jego część składową,
- grunty nie mogą utracić w związku ze zbyciem rolno-gospodarskiego charakteru.

Niewątpliwie przedmiotowe zwolnienie - przy spełnieniu pozostałych warunków do niego uprawniających - obejmuje tylko przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, a więc sklasyfikowanych jako użytki rolne, w tym grunty orne, sady, łąki trwałe, pastwiska trwałe, grunty rolne zabudowane, rowy oraz grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych.

Dla skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych koniecznym jest również, aby zbywane grunty zachowały charakter rolno-gospodarski. Oceniając spełnienie tej przesłanki należy zwrócić uwagę przede wszystkim na faktyczny zamiar nabywcy co do dalszego przeznaczenia nieruchomości. Cel nabycia gruntów może wynikać bezpośrednio z aktu notarialnego, z charakteru nabywcy, jak również z innych okoliczności związanych z daną transakcją. Utrata charakteru rolnego następuje przez wyłączenie tych gruntów z produkcji rolnej, polegające na faktycznym przekształceniu sposobu ich użytkowania. Ponadto wskazujemy, że utrata charakteru rolnego w związku z odpłatnym zbyciem może wystąpić bezpośrednio po zbyciu, ale może nastąpić dopiero w przyszłości, jednakże w momencie ich odpłatnego zbycia strony umowy winny być świadome celu zakupu i przeznaczenia gruntów.

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.

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.

Z opisu sprawy wynika, że działki nr 2/6 i 2/7 objęte sprzedażą wchodziły w skład gospodarstwa rolnego. Kupujący działkę nr 2/7 w umowie sprzedaży oświadczył, że jest rolnikiem indywidualnym, prowadzi gospodarstwo rolne oraz, że nabyta nieruchomość wejdzie w skład rodzinnego gospodarstwa rolnego.

Zatem wobec przychodu ze sprzedaży tej działki znajdzie zastosowanie wspomniane wcześniej zwolnienie przedmiotowe, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast działka o nr 2/6 - jak Pani sama wskazała w uzupełnieniu wniosku - utraciła charakter rolny, gdyż nabywca tej działki nie jest rolnikiem i nie nabył jej z zamiarem wykorzystywania na cele rolnicze, tylko na cele mieszkaniowe, a zatem wskazane zwolnienie w przypadku tej działki nie znajdzie zastosowania.

Biorąc powyższe pod uwagę, stwierdzamy, że przychód ze sprzedaży nieruchomości - działki nr 2/7 w części przypadającej na udział nabyty w drodze działu spadku (bo - jak wykazano wyżej - w pozostałej części przychód w ogóle nie powstanie) będzie wolny od podatku odchodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast sprzedaż nieruchomości - działki nr 2/6, która to działka utraciła status działki rolnej, w części dotyczącej udziału nabytego przez Panią w drodze działu spadku ponad przysługujący Pani udział w spadku, będzie dla Pani źródłem przychodu, podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach określonych w art. 30e ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Reasumując - nie możemy zgodzić się z Pani stanowiskiem w tej sprawie, że sprzedaż nieruchomości oznaczonej jako działka nr 2/6 oraz nieruchomości rolnej oznaczonej jako działka nr 2/7 nie wymaga złożenia zeznania i nie powoduje obowiązku zapłaty podatku dochodowego. Ponadto nieprawidłowe jest Pani stanowisko, że w powyższej sprawie bez znaczenia pozostaje data działu spadku, jak również fakt, że działka oznaczona nr 2/6 utraciła charakter rolny w wyniku sprzedaży, bowiem nie jest Pani zwolniona, a wyłączona z opodatkowania stosownie do art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Pani przedstawiła i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

POUCZENIE o funkcji ochronnej interpretacji

* Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pani sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i zastosuje się Pani do interpretacji.

* Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe

będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

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

Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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

POUCZENIE o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pani prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2022 r. poz. 329; dalej jako "p.p.s.a.).

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

* w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 p.p.s.a.), albo

* w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a p.p.s.a.).

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 p.p.s.a.).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.).