



Materiały szkoleniowe z tematu pn.

**„OPODATKOWANIE DOCHODÓW/PRZYCHODÓW Z ODPLATNEGO ZBYCIA
NIERUCHOMOŚCI PODATKIEM DOCHODOWYM OD ODÓB FIZYCZNYCH”**



Program szkolenia

„OPODATKOWANIE DOCHODÓW/PRZYCHODÓW Z ODPLATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI PODATKIEM DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH”

Dzień I

09:45 – 10:00 Rejestracja uczestników (kawa, herbata, woda, soki, słodki poczęstunek).

10:00 – 10.10 Pretest.

10.10 – 10.30 Wprowadzenie: cele szkolenia, oczekiwania uczestników.

10:30 – 12:00 Szkolenie.

- Wprowadzenie do tematyki opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości, definicja nieruchomości, formy przeniesienia własności nieruchomości, autonomia prawa podatkowego.

12:00 – 12:15 Przerwa kawowa (kawa, herbata, woda, soki, słodki poczęstunek).

12:15 – 14:00 Szkolenie.

- Omówienie zasad opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej lub wybudowanej do końca 2006 r.
- Omówienie zwolnienia przychodów ze sprzedaży nieruchomości wydatkowanych na określone cele mieszkaniowe (w stanie prawnym do końca 2006 r.).

14:00 – 15:00 Przerwa obiadowa.

15:00 – 17:00 Szkolenie.

- Omówienie zasad opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej lub wybudowanej w 2007 i 2008 r.
- Omówienie zwolnienia przychodów ze sprzedaży nieruchomości (w stanie prawnym w latach 2007 i 2008 r.).

Dzień II

08:45 – 09:00 Rozpoczęcie II dnia szkolenia (kawa, herbata, woda, soki, słodki poczęstunek).

09:00 – 11:00 Szkolenie.

- Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej lub wybudowanej po 1 stycznia 2009 r.
- Omówienie zwolnienia przychodów ze sprzedaży nieruchomości (w stanie prawnym od 2009 r.).

11:00 – 11:15 Przerwa kawowa (kawa, herbata, woda, soki, słodki poczęstunek).

11:15 – 13:00 Szkolenie.

- Podstawa opodatkowania zbycia nieruchomości i jej oszacowanie.
- Inne zwolnienia przychodów ze sprzedaży nieruchomości.
- Sprzedaż nieruchomości w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

13:00 – 14:00 Przerwa obiadowa.

14:00 – 15:50 Szkolenie.

- Inne formy przeniesienia prawa własności nieruchomości a PDOFizU.
 - opodatkowanie wniesienia nieruchomości jako wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej lub spółdzielni,
 - opodatkowanie wniesienia nieruchomości jako wkładu niepieniężnego do spółki osobowej,
 - przeniesienie własności nieruchomości poprzez spadek lub darowiznę, a PDOFizU,
 - opodatkowanie zamiany nieruchomości,
 - opodatkowanie zniesienia współwłasności nieruchomości,
 - opodatkowanie umowy dożywocia,
 - przewłaszczenie nieruchomości a przychód z odpłatnego zbycia.
- Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości podatkiem zryczałtowanym.
- Opodatkowanie nieruchomości położonych na terytorium RP.
- Pytania i odpowiedzi, zakończenie szkolenia.

15:50 – 16:00 Posttest.



Skrypt

„Opodatkowanie dochodów/przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości podatkiem dochodowym od osób fizycznych”



SPIS TREŚCI:

| | |
|---|----|
| I. WYKAZ SKRÓTÓW ORAZ WYJAŚNIENI POJEĆ..... | 4 |
| II. WPROWADZENIE..... | 5 |
| III. DEFINICJA NIERUCHOMOŚCI..... | 5 |
| IV. OPODATKOWANIE ODPŁATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI NABYTEJ LUB WYBUDOWANEJ DO KOŃCA 2006 R. | 7 |
| 1. ZASADY OPODATKOWANIA | 7 |
| 2. ZWOLNIENIE PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY NIERUCHOMOŚCI WYDATKOWANYCH NA OKREŚLONE CELE MIESZKANIOWE | 10 |
| V. OPODATKOWANIE ODPŁATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI NABYTEJ LUB WYBUDOWANEJ W 2007 I 2008 R..... | 15 |
| 1. ZASADY OPODATKOWANIA | 15 |
| 2. ZWOLNIENIE Z PODATKU | 20 |
| VI. OPODATKOWANIE ODPŁATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI NABYTEJ LUB WYBUDOWANEJ PO 1 STYCZNIA 2009 R..... | 27 |
| 1. ZASADY OPODATKOWANIA | 27 |
| 2. ZWOLNIENIE Z PODATKU | 27 |
| VII. PODSTAWA OPODATKOWANIA ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI I JEJ OSZACOWANIE.. | 32 |
| VIII. INNE ZWOLNIENIA PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY NIERUCHOMOŚCI | 35 |
| IX. SPRZEDAŻ NIERUCHOMOŚCI W RAMACH PROWADZONEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ | 36 |
| 1. DEFINICJA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ NA GRUNCIE PODOFIZU | 36 |
| 2. OPODATKOWANIA SPRZEDAŻY NIERUCHOMOŚCI W RAMACH DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ | 38 |
| X. INNE FORMY PRZENIESIENIA PRAWA WŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI A USTAWA O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH | 40 |
| 1. OPODATKOWANIE ZAMIANY NIERUCHOMOŚCI | 40 |
| 2. OPODATKOWANIE ZNIESIENIA WSPÓŁWŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI..... | 41 |
| 3. PRZENIESIENIE WŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI POPRZEZ SPADEK LUB DAROWIZNĘ | 41 |
| 4. NABYCIE NIERUCHOMOŚCI W FORMIE DZIAŁU SPADKU | 41 |
| 5. OPODATKOWANIE UMOWY DOŻYWCIA..... | 43 |
| 6. OPODATKOWANIE WNIESIENIA NIERUCHOMOŚCI JAKO WKŁADU NIEPIENIĘŻNEGO OD SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ LUB SPÓŁDZIELNI | 44 |

| | |
|---|----|
| 7. WNIESIENIE NIERUCHOMOŚCI JAKO WKŁADU NIEPIENIĘŻNEGO DO SPÓŁKI OSOBOWEJ | 46 |
| 8. PRZEWŁASZCZENIE NIERUCHOMOŚCI A PRZYCHÓD Z ODPLATNEGO ZBYCIA | 46 |
| 9. PODZIAŁ MAJĄTKU MAŁŻEŃSKIEGO | 48 |
| XI. OPODATKOWANIE ODPLATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI PODATKIEM ZRYCZŁTOWANYM | 49 |
| XII. OPODATKOWANIE NIERUCHOMOŚCI POŁOŻONYCH NA TERYTORIUM RP | 50 |
| BIBLIOGRAFIA | 52 |

I. WYKAZ SKRÓTÓW ORAZ WYJAŚNIEŃ POJĘĆ

Użyte w niniejszym opracowaniu skróty oznaczają:

- 1) Kodeks cywilny lub KC – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j.: Dz. U. z 1964 r., Nr 16, poz. 93 ze zm.).
- 2) Ordynacja podatkowa lub OP – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.).
- 3) Ustawa o ewidencji ludności i dowodach osobistych – ustawa z dnia 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych (t.j.: Dz. U. z 2006 r., Nr 139, poz. 993 ze zm.).
- 4) Ustawa o gospodarce nieruchomościami lub GNU – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j.: Dz. U. z 2010 r., Nr 102, poz. 651 ze zm.).
- 5) Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych lub PDOFizU – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j.: Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).
- 6) Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych lub UoPDOP – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j.: Dz. U. z 1992 r., Nr 21, poz. 86).
- 7) Ustawa o podatku od spadków i darowizn – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j.: Dz. U. z 2009 r., Nr 93, poz. 768 ze zm.).
- 8) Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw – ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (t.j.: Dz. U. z 2006 r., Nr 217, poz. 1588).
- 9) Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym lub ZPDU – ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j.: Dz. U. z 1998 r., Nr 144, poz. 930 ze zm.).

II. WPROWADZENIE

Niniejszy skrypt ma na celu wprowadzenie do tematyki podstawowych zagadnień opodatkowania dochodów/przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz ich omówienie.

Mając na uwadze, że w praktyce stosowania przepisów omawianych zagadnień występują liczne wątpliwości interpretacyjne, w niniejszym opracowaniu nie porzeczono jedynie na przytoczeniu podstawowych instytucji prawnych z zakresu opodatkowania dochodów/przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości podatkiem dochodowym od osób fizycznych, lecz dokonano także ich wyjaśnienia przy użyciu orzecznictwa sądowo-administracyjnego oraz interpretacji organów podatkowych, jak również poprzez wskazanie odpowiednich poglądów doktryny prawa.

Powyższe uwagi mają o tyle kluczowe znaczenie, że Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych jest jedną z najważniejszych ustaw podatkowych i obejmuje swym zakresem miliony podatników.

III. DEFINICJA NIERUCHOMOŚCI

Na wstępie należy zaznaczyć, że Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji legalnej nieruchomości, jak również nie odsyła do definicji znajdującej się w innych przepisach powszechnie obowiązującego prawa. Przyjmuje się, że termin „nieruchomość” w rozumieniu Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odnosi się do znaczenia, jakie zostało nadane temu pojęciu w prawie cywilnym. W orzecznictwie sądowo-administracyjnym wskazuje się, że: „Z uwagi na brak definicji legalnej nieruchomości w u.p.d.o.f., zastosowanie powinny znaleźć w tym zakresie przepisy prawa prywatnego, w tym art. 46 k.c.”¹.

Cesja tych praw to nie jest zbycie nieruchomości wg art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a PDOFizU. Oznacza to, że nie mają do niej zastosowania przepisy podatkowe związane ze sprzedażą nieruchomości, np.: zwolnienie z podatku w przypadku przeznaczenia pieniędzy ze sprzedaży na inne cele mieszkaniowe (dot. nieruchomości zakupionych przed 1.01.2007 r.). Cesja praw wynikających z umowy deweloperskiej to zbycie praw majątkowych, o którym mowa w art. 18 PDOFizU:

- z 12 kwietnia 2007 r., nr WP/415-47/07 – Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku;

¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 30 października 2009 r., sygn. akt: I SA/Wr 1100/09, LEX nr 549065. Tak również: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 2 grudnia 2010 r., sygn. akt: I SA/Kr 1395/09, LEX nr 749163.

- z 26 czerwca 2007 r., nr 1421/BF/415-19/GJ/07 – Naczelnika Urzędu Skarbowego w Pruszkowie;
- z 15 listopada 2007 r., nr ITPB1/415-250/07/RS – Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy;
- z 26 marca 2008 r., nr ITPB2/415-113/08/AD – Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy.

„Przepis art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. zawiera generalną kwalifikację przysporzeń majątkowych (w tym pkt 7 zawiera regulację, wg której źródłem przychodów są kapitały pieniężne), której uszczegółowienie znajduje się w przepisach następujących. Konkretyzacja art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. została zawarta w art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., który dotyczy przychodów z kapitałów pieniężnych. Brak jest podstaw prawnych, żeby twierdzić, że w przypadku wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej w rzeczywistości dochodzi tylko do zbycia przedmiotu tego wkładu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. W zamian za wniesienie wkładu niepieniężnego podatnik otrzymuje bowiem udziały w spółce kapitałowej. Jednostronne postrzeganie ww. elementu stanu faktycznego jest nieuzasadnione, bowiem całość sytuacji, która w drodze stosowania prawa ma być poddana subsumcji do norm prawa podatkowego, obejmuje: (1) wymianę nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania na udziały oraz (2) objęcie tychże udziałów w spółce mającej osobowość prawną. Ich integralność wynika z natury »wymiany«, gdzie dający (prawo własności nieruchomości i prawo wieczystego użytkowania) jest jednocześnie otrzymującym, a więc obejmującym we władanie (udziały w spółce mającej osobowość prawną)”².

Zgodnie z art. 46 § 1 Kodeksu cywilnego nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale związane z gruntem lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Niezależnie od powyższego na potrzeby niniejszego opracowania nieruchomości należy podzielić na trzy grupy:

- nieruchomości gruntowe,
- nieruchomości budynkowe i budowle,
- nieruchomości lokalowe.

² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 maja 2013 r., sygn. II FSK 1838/11.

IV. OPODATKOWANIE ODPLATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI NABYTEJ LUB WYBUDOWANEJ DO KOŃCA 2006 R.

1. ZASADY OPODATKOWANIA

Zgodnie z art. 7 ust. 1 Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c PDOFizU nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2006 r. stosuje się zasady określone w PDOFizU, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r.

Należy zwrócić uwagę, że uregulowania te nie będą miały obecnie zbyt częstego zastosowania, ponieważ w przypadku wybudowania lub nabycia nieruchomości w 2006 r. pięcioletni termin z art. 10 ust. 1 pkt 8 PDOFizU upłynie z końcem 2011 r. Tym samym przychód ze sprzedaży takiej nieruchomości nie powstanie. W praktyce stosowania prawa przez organy podatkowe występują jednak sytuacje przerwania lub zawieszenia biegu przedawnienia³. Konsekwentnie – przepisy w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. nadal mogą znaleźć zastosowanie.

W omawianym stanie prawnym podstawę opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości stanowił przychód, czyli cena określona w umowie pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia, niezależnie od tego, czy została uiszczona w pieniądzu, czy też w innej formie.

Należy mieć na uwadze, że zgodnie z art. 28 PDOFizU, w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r., **przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c nie łączy się z przychodami (dochodami) z innych źródeł, natomiast podatek od przychodu ustala się w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu**. Trzeba jednak pamiętać, że pomimo iż posłużono się w ww. przepisie zwrotem „ustala się”, to zobowiązanie podatkowe w omawianym zakresie powstaje z mocy prawa⁴, a nie na mocy decyzji organu podatkowego⁵, tj. w sprawach z tego zakresu organ podatkowy może wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, a nie decyzję ustalającą.

³ Zob.: art. 70 Ordynacji podatkowej.

⁴ Zob.: art. 21 § 1 ust. 1 Ordynacji podatkowej.

⁵ Zob.: art. 21 § 1 ust. 2 Ordynacji podatkowej.

Zasadą jest, że podatek ten jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia na rachunek urzędu skarbowego, właściwego według miejsca zamieszkania podatnika, jednakże zryczałtowany podatek ze sprzedaży nieruchomości nie jest ustalany wówczas, gdy podatnik uzyskujący przychód w terminie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży złoży oświadczenie, iż przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczy na cele uzasadniające zwolnienie tego przychodu od podatku, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub e PODOFizU, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r.

W praktyce często pojawiały się sytuacje, w których podatnicy nie zachowali ww. czternastodniowego terminu na złożenie oświadczenia o wydatkowaniu przychodu na określone cele, które uprawniają do zwolnienia, jednak mimo to wydatkowali kwoty uzyskanego przychodu na cele mieszkaniowe. Pojawiało się zatem pytanie, czy w takiej sytuacji podatnik spełnił przesłanki do zastosowania zwolnienia.

W tym zakresie ukształtowały się dwa różne poglądy:

- Zgodnie z pierwszym z omawianych poglądów opisany powyżej czternastodniowy termin ma charakter terminu prawa materialnego i jako taki jest nieprzywracalny. Jeżeli zatem podatnik nie spełni warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a PODOFizU, tj. nie złoży omawianego oświadczenia, to podatek wraz z odsetkami jest płatny najpóźniej następnego dnia po upływie terminów określonych w art. 28 ust. 2 PODOFizU. Uchybienie terminowi, niezależnie od tego, jakie były tego powody, nie ma znaczenia dla oceny prawnopodatkowej⁶.
- Zgodnie z drugim z omawianych poglądów przewidziany w art. 28 ust. 2 PODOFizU czternastodniowy termin do złożenia oświadczenia nie jest terminem, od którego zależy zwolnienie uzyskanych przychodów ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych, lecz wyłącznie terminem, którego zachowanie bądź niezachowanie ma znaczenie dla uzyskania odroczenia terminu płatności podatku. Wynika z tego zatem, że niezłożenie oświadczenia w terminie 14 dni od daty sprzedaży nie wyłącza możliwości zwolnienia uzyskanego przychodu z podatku, jeżeli podatnik w terminie określonym w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a PODOFizU wyda uzyskane pieniądze na cele określone w tym przepisie⁷.

⁶ Tak: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lipca 1998 r., sygn. akt: I SA/Lu 779/97, LEX nr 34742, oraz Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 lutego 1998 r., sygn. akt: III SA 1753/96, LEX nr 41566.

⁷ Tak: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31 grudnia 2003) w Szczecinie z dnia 4 marca 1998 r., sygn. akt: SA/Sz 900/97.



Należy mieć na uwadze, że oba przedstawione powyżej poglądy występują w praktyce orzeczniczej.

Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych, niezłożenie oświadczenia w terminie 14 dni od daty sprzedaży nie wyłącza możliwości zwolnienia uzyskanego przychodu z podatku, jeżeli podatnik w terminie określonym w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) wyda uzyskane pieniądze na cele określone w tym przepisie. Organy podatkowe uważają, że złożenie oświadczenia wyłącza możliwość wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w stosunku do podatnika, który takie oświadczenie złożył, przez okres, w którym ma on prawo wydatkować uzyskany przychód na cele mieszkaniowe. Dlatego też osoba, która takiego oświadczenia nie złożyła i nie zapłaciła w terminie 14 - dniowym podatku z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, musi liczyć się z tym, że organ podatkowy może wszcząć postępowanie w celu wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania⁸.

Niezależnie od powyższego należy wskazać, że **złożenie oświadczenia o przeznaczeniu środków ze sprzedaży na cele mieszkaniowe powoduje, że na podatniku nie ciąży obowiązek wpłacenia podatku w terminie 14 dni od uzyskania przychodu**. Składając oświadczenie o zamiarze przeznaczenia przychodów na cele mieszkaniowe, podatnik wpływa jedynie na zmianę terminu płatności podatku, nie wpływa zaś na termin rozpoczęcia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie:

„(...) Złożone w trybie art. 28 ust. 2 u.p.d.o.f. oświadczenie o wydatkowaniu przychodu jest zapowiedzią spełnienia warunków do zwolnienia podatkowego. Oświadczenie to zatem skutkuje jedynie odroczeniem płatności podatku na wypadek, gdyby za dwa lata podatnik faktycznie nabył prawo do wspomnianego zwolnienia. Odroczenia tego nie można utożsamiać z ustanowieniem nowego dwuletniego terminu płatności dla podatników, którzy złożyli stosowne oświadczenie i zamierzają wydatkować przychód na cele mieszkaniowe. W dalszym ciągu termin płatności jest jeden, a mianowicie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży. Wynika to z treści art. 28 ust. 3 u.p.d.o.f., który stanowiąc o "terminie płatności" odsyła do ust. 2, określającego wspomniany 14-dniowy termin liczony od dnia dokonania sprzedaży. (...)”⁹.

⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 7 sierpnia 2012 r., nr: ILPB2/415475/12-2/ES.

⁹ Tak: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 czerwca 2011 r., sygn. akt: II FSK 311/10.

Należy jednak wskazać, że w orzecznictwie prezentowany jest również odmienny pogląd, tj. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie:

„(...) pięcioletni termin przedawnienia zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych zaczął biec, poczynszy od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął dwuletni termin na wydatkowanie przez podatniczkę przychodu uzyskanego ze sprzedaży na budowę domu. Zgodnie bowiem z treścią art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Natomiast zgodnie z przepisem art. 28 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a tej ustawy, wówczas 10-procentowy zryczałtowany podatek dochodowy płatny jest najpóźniej następnego dnia po upływie dwuletniego terminu. (...) termin płatności zryczałtowanego podatku dochodowego, w związku z niewywiązaniem się z ustawowych warunków, upłynął dnia 1 grudnia 2002 r. Natomiast termin przedawnienia zaczął biec od końca tego roku kalendarzowego. Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym z tytułu sprzedaży nieruchomości, z której przychody zadeklarowano na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych i wzniesienie własnego budynku mieszkalnego, upływał więc z końcem 2007 r. (...)”¹⁰.

Jeżeli chodzi o obowiązki sprawozdawcze podatników, to są oni zobligowani do złożenia w terminie płatności podatku **deklaracji PIT-23**, według wzoru obowiązującego do dnia 31 grudnia 2006 r., chyba że złożą oświadczenie o przeznaczeniu przychodu ze sprzedaży nieruchomości na cele mieszkaniowe.

2. ZWOLNIENIE PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY NIERUCHOMOŚCI WYDATKOWANYCH NA OKREŚLONE CELE MIESZKANIOWE

Zgodnie z art. 21. ust. 1 pkt 32 lit. a PDOFizU w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, z zastrzeżeniem ust. 2 i 2a, w części wydatkowanej nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży:

- na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej 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

¹⁰ Tak: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 maja 2008 r., sygn. akt: II FSK 412/07.

w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,

- na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
- na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie przeznaczonych pod budowę budynku mieszkalnego, w tym również gruntu lub udziału w gruncie albo prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego,
- na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego, jego części albo własnego lokalu mieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- na rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację – na cele mieszkalne – własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Na tle powyższego przepisu należy rozstrzygnąć, czy wydatkowanie przychodów na nabycie określonych rzeczy lub praw może nastąpić także na mocy umowy przedwstępnej. Trzeba przyjąć, że umowa przedwstępna nie skutkuje przeniesieniem własności, nie można zatem uznać, że zajdzie tu nabycie nieruchomości w rozumieniu art. 21. ust. 1 pkt 32 lit. a PODOFizU¹¹. Z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie wynika, że: **„Z ulgi mieszkaniowej obowiązującej przed 1 stycznia 2007 r. nie może skorzystać podatnik, który w ciągu dwóch lat od sprzedaży nieruchomości zawarł jedynie umowę przedwstępną nabycia lokalu. Prawo do zwolnienia daje tylko właściwa umowa”**¹². Konsekwentnie należy wskazać, że do skorzystania z prawa do ulgi nie jest wystarczające jedynie wyzbycie się środków pieniężnych, ale definitywne nabycie nieruchomości¹³. Pogląd ten należy uznać za prawidłowy.

¹¹ Tak: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31 grudnia 2003) w Warszawie z dnia 8 kwietnia 1999 r., sygn. akt III SA 5249/98, LEX nr 38971.

¹² Tak: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 czerwca 2010 r., sygn. akt: III SA/Wa 118/10, LEX nr 688931.

¹³ Tak: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 grudnia 2009 r., sygn. akt: II FSK 1220/08.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie:

„(...) Przychód uzyskany ze sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, wydatkowany w okresie roku od sprzedaży tego prawa w formie zaliczki na nabycie budynku mieszkalnego, jest wolny od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 z późn. zm.) w brzmieniu obowiązującym w 1994 r., jeżeli w umowie sprzedaży budynku zaliczka ta została zarachowana na poczet ustalonej w niej ceny (...)”¹⁴.

W praktyce można spotkać się również z odmienną linią orzeczniczą, prezentowaną przez niektóre sądy administracyjne. Zgodnie z przedmiotowym nurtem orzeczniczym, dopuszczalna jest realizacja celu mieszkaniowego po upływie dwuletniego terminu ustawowego. Nabycie własności lub innego prawa rzeczowego powinno wówczas nastąpić nie później, niż przed wydaniem przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zaniżonego zobowiązania podatkowego. Wynika z tego, że jeżeli podatnik wydatkował środki w ustawowym dwuletnim terminie, może on definitywnie nabyć prawo rzeczowe po upływie tego okresu. Jednakże w takiej sytuacji, to właśnie podatnik ponosi ryzyko, że nie zdoła nabyć prawa przed wydaniem decyzji wymiarowej przez organ podatkowy. Stanowisko takie zaprezentowane zostało m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, zgodnie z którym: „(...) zwolnienie rozciąga się na sytuacje, w których umowa przyrzeczona zostanie zawarta wprawdzie po terminie określonym w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a u.p.d.f., ale w momencie orzekania przez organy podatkowe doszła już do skutku (...)”¹⁵. Kolejnym problemem wymagającym rozstrzygnięcia jest kwestia, czy warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest wykorzystanie środków na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych.

W orzecznictwie można znaleźć dwa przeciwne poglądy:

- Zgodnie z pierwszym z nich jedynym warunkiem skorzystania z omawianego zwolnienia **jest przeznaczenie przychodów (lub ich części) na nabycie w kraju, nie później niż w okresie 2 lat od dnia sprzedaży, innego budynku lub lokalu mieszkalnego**. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a PODOFizU nie wskazuje bowiem, kto ma wydatkować i ewentualnie na kogo ma być wydatkowany przychód uzyskany ze sprzedaży¹⁶.

¹⁴ Tak: Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie w składzie 7 sędziów NSA z dnia 17 lutego 1997 r., sygn.akt: FPS 9/96.

¹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 lutego 2010 r., sygn. III SA/Wa 1676/09, LEX nr 575083.

¹⁶ Tak: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 12 lutego 2008 r., sygn. akt: I SA/Lu 729/07.

- Według drugiego z prezentowanych stanowisk z treści przepisów art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b, art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a oraz art. 28 ust. 2 PDOFizU wynika, że zarówno przychód, jak i wydatkowanie tego przychodu na konkretny cel mieszkaniowy dotyczą tego samego podatnika, jego potrzeb mieszkaniowych, a nie potrzeb mieszkaniowych osób trzecich, czyli zwolnienie podatkowe **przysługuje tylko wówczas, gdy podatnik przeznaczy przychody ze sprzedaży na spełnienie własnych potrzeb (w tym rodziny pozostającej we wspólnym gospodarstwie domowym)**¹⁷. Pogląd ten znajduje większą aprobatę w orzecznictwie sądów administracyjnych, należy więc uznać go za dominujący.

Niezależnie od powyższego trzeba zaznaczyć, że fakt nabycia nieruchomości lub praw mieszkaniowych przed sprzedażą nieruchomości i praw majątkowych nie wyłącza prawa do zwolnienia od podatku¹⁸. Jak wskazał bowiem Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 7 grudnia 2004 r., sygn. akt: FSK 786/04: „Przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych zwolnienie podatkowe może obejmować także kwotę, którą na poczet ceny uzgodnionej w umowie sprzedaży sprzedawca otrzymał przed zawarciem tej umowy i wydatkował na nabycie innego budynku mieszkalnego i prawa wieczystego użytkowania gruntu nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży”. Tym samym fakt nabycia nieruchomości przed uzyskaniem przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 u.p.d.o.f., nie wyłącza automatycznie zwolnienia tego przychodu od podatku dochodowego.

Przepisy Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., przewidywały jeszcze inne przypadki zwolnienia omawianych przychodów. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 32 PDOFizU, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, z zastrzeżeniem ust. 2 i 2a:

- w całości – jeżeli sprzedaż nastąpiła w celu uzyskania, w zamian za te nieruchomości lub prawa, spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu albo budynku mieszkalnego lub jego części,

¹⁷ Tak: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31 grudnia 2003) w Białymstoku z dnia 12 sierpnia 2003 r., sygn. akt: SA/Bk 361/03, Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 13 grudnia 2010 r., sygn. akt: I SA/Kr 1663/10, czy też Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31 grudnia 2003) we Wrocławiu z dnia 20 stycznia 1994 r., sygn. akt: SA/Wr 1606/93.

¹⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 grudnia 2004 r., sygn. akt: FSK 786/04.



- w całości – jeżeli sprzedaż nastąpiła w wykonaniu wielostronnej umowy o zamianie tych budynków lub praw do lokali albo w związku z nią,
- w całości – jeżeli ich nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny,
- w części wydatkowanej, nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży, na spłatę kredytu albo pożyczki, a także odsetek od kredytu lub pożyczki zaciągniętych na cele, o których mowa w lit. a, w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym również na spłatę kredytu albo pożyczki oraz odsetek od tego kredytu lub pożyczki zaciągniętych przed dniem uzyskania tych przychodów.

Na szczególną uwagę zasługuje ostatnia z wymienionych okoliczności, w której ustawodawca zwolnił od podatku dochodowego przychód ze sprzedaży nieruchomości, jeżeli został on wydatkowany na cele spłaty kredytu lub pożyczki zaciągniętych na nabycie na terytorium RP, nie później niż w okresie 2 lat od dnia sprzedaży, budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, gruntu albo prawa użytkowania wieczystego gruntu pod budowę budynku mieszkalnego bądź na nabycie prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej oraz na budowę, rozbudowę albo remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego.

Omawianym zwolnieniem objęto wyłącznie spłaty kredytów (pożyczek) zaciągniętych w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, które mają siedzibę na terytorium RP. Zwolnienie obejmuje także wydatki na spłatę odsetek od przedmiotowych kredytów (pożyczek).

Dla zastosowania omawianego zwolnienia nie ma znaczenia moment zaciągnięcia kredytu (pożyczki), tj. czy nastąpiło przed dokonaniem sprzedaży, czy też po nim, jednakże jego **spłata powinna nastąpić najdalej w okresie 2 lat od dokonania sprzedaży nieruchomości** (lub praw spółdzielczych do lokali albo prawa wieczystego użytkowania nieruchomości).

Spłata kredytu wraz z odsetkami (tzw. kredytu refinansowego) a zwolnienie:

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie 7 sędziów NSA W-wa z dnia 4 grudnia 2012 r., sygn. akt: II FPS 3/12:

„Spłata kredytu wraz z odsetkami (tzw. kredytu refinansowego), przeznaczonego na spłatę kredytu na cele wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), środkami stanowiącymi przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości i praw

majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c tej ustawy nie mieści się w celach objętych zwolnieniem, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e w brzmieniu obowiązującym w latach 2004–2006. Wykładnia językowa art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e u.p.d.o.f. prowadzi do jednoznacznego wniosku, że warunkiem uzyskania przez podatnika prawa do omawianej ulgi podatkowej jest wydatkowanie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości (praw majątkowych) na spłatę kredytu (pożyczki) spożytkowanego bezpośrednio na zakup np. lokalu mieszkalnego. Konstruując analizowany przepis w taki, a nie inny sposób, ustawodawca wskazał jednocześnie na kolejność czynności podatnika: najpierw zaciągnięcie kredytu, następnie zakup lokalu mieszkalnego. W przypadku zaciągnięcia przez podatnika kredytu refinansowego mamy do czynienia z sytuacją odwrotną”.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt: II FSK 1736/11:

„W stanie prawnym obowiązującym w 2006 r. w świetle art. 21 ust. 2a u.p.d.o.f. korzystanie przez podatnika z ulgi »odsetkowej« wyłącza możliwość zwolnienia z opodatkowania przychodu ze sprzedaży lokalu mieszkalnego w części wydatkowanej na spłatę kredytu i odsetek zaciągniętego na cele, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a tej ustawy”.

V. OPODATKOWANIE ODPLĄTNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI NABYTEJ LUB WYBUDOWANEJ W 2007 I 2008 R.

1. ZASADY OPODATKOWANIA

Na wstępie należy wskazać, że w stanie prawnym obowiązującym w latach 2008 i 2009 nie uległa zmianie podstawowa zasada, zgodnie z którą sprzedaż nieruchomości po upływie pięciu lat od końca roku, w którym nabyto lub wybudowano nieruchomość, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Kluczową zmianą wprowadzoną od dnia 1 stycznia 2007 r. jest zmiana zasad opodatkowania. Nowe zasady opodatkowania wynikają z art. 30e PDOFizU, który reguluje zasady opodatkowania w miejsce wykreślonego art. 28 PDOFizU. Zgodnie z ww. przepisem **podatek wynosi 19% podstawy obliczenia podatku, natomiast podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem a kosztami uzyskania przychodów.**

Przychód powinien być równy wartości rynkowej zbywanej nieruchomości. Wartość tę wyznaczają przeciętne ceny porównywalnych nieruchomości, z uwzględnieniem stanu i stopnia zużycia obiektu oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia. Nie ulega również wątpliwości, że przychodem jest **kwota, którą podatnik powinien otrzymać, a nie kwota faktycznie uzyskana.**

Od wartości nieruchomości podatnik odejmuje koszty transakcji. Zgodnie z art. 22 ust. 6c PODOFizU 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.** Natomiast zgodnie z art. 22 ust. 6d PODOFizU za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób uważa się **udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy oraz praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.**

Jak wskazuje wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 28 października 2010 r., sygn. akt: I SA/Wr 801/10: „**Koszt nabycia nieruchomości, o jakim mowa w art. 22 ust. 6c u.p.d.o.f., należy rozumieć szeroko jako każdy udokumentowany wydatek poniesiony przez nabywcę nieruchomości na jej nabycie**”.

Do kosztów nabycia lub wytworzenia nieruchomości, o których mowa powyżej, z całą pewnością można zaliczyć:

- cenę zakupu nieruchomości,
- podatek od czynności cywilnoprawnych zapłacony przy nabyciu nieruchomości,
- opłaty notarialne zapłacone przy nabyciu nieruchomości,
- opłaty administracyjne związane z nabyciem nieruchomości (np. opłaty za wyciągi z ewidencji gruntów itp.),

- koszty pośrednictwa zapłacone przy nabyciu nieruchomości,
- koszty remontów,
- koszty wyposażenia nieruchomości stające się jej częścią składową.

W kontekście powyższego wymaga podkreślenia zasada, że aby można było uznać omawiane powyżej wydatki, tj. wydatki na nabycie i na wytworzenie, za koszt, powinny one być odpowiednio udokumentowane. **Wydatki te mogą być dokumentowane fakturami VAT, rachunkami, ale również paragonami fiskalnymi, wraz z innymi dokumentami opisującymi koszty. Wysokość nakładów ustala się natomiast na podstawie faktur VAT oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.**

Zgodnie z art. 22 ust. 6f PDOFizU koszty nabycia lub koszty wytworzenia, o których mowa powyżej, są corocznie podwyższane – począwszy od roku następującego po roku, w którym nabyto lub wytworzono zbywane rzeczy lub prawa majątkowe, a skończywszy na roku poprzedzającym rok podatkowy, w którym nastąpiło ich zbycie – w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku podatkowego w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego, ogłaszanemu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

Dochód ustalony we wskazany powyżej sposób podlega opodatkowaniu według stawki o wysokości 19%. Utrzymana została zasada, że dochód ten nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł. Zmianę natomiast stanowi to, że podatek jest płatny w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu dnia 23 lutego 2010 r., sygn. akt: I SA/Wr 801/10:

„(...) kosztem uzyskania przychodu z tytułu sprzedaży stanowiącego odrębną nieruchomość lokalu mieszkalnego przy ul. [...] są także poniesione **koszty spłaty kredytu hipotecznego zaciągniętego na zakup tego lokalu, w tym koszt przewalutowania tego kredytu w celu jego całkowitej spłaty oraz prowizja za przedterminową spłatę kredytu, wyliczone zgodnie z warunkami zawartej przez wnioskodawczynię umowy kredytowej.** W przypadku finansowania zakupu nieruchomości z kredytu hipotecznego nabywca nieruchomości ponosi faktycznie znacznie wyższe koszty nabycia nieruchomości niż wynikająca z umowy kupna sprzedaż nieruchomości. Określenie tych wydatków, w zaskarżonej interpretacji, jako kosztów pozyskania środków na zakup nieruchomości i poprzez to wskazanie na ich pośredni



charakter nie oznacza, że w myśl art. 22 ust. 6c ustawy o PIT nie są to koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości. Nieponiesienie tych kosztów przez nabywcę nieruchomości uniemożliwiłoby bowiem nabycie nieruchomości, a następnie jej sprzedaż i uzyskanie z tego tytułu przychodu (...)

Postanowienie w sprawie interpretacji z dnia 11 września 2007 r., Izba Skarbowa w Krakowie, sygn. akt: PB2/4150-31/07/KZ:

„(...) do kosztów nabycia nieruchomości Podatnik może więc zaliczyć:

- zapłaconą cenę za nabycie nieruchomości, w tym poniesione opłaty wymienione w aktach notarialnych zarówno od przedwstępnej umowy kupna, jak również aneksu i ostatecznej umowy,
- koszty pomocy kancelarii prawnej w celu sprawdzenia zapisów umowy przedwstępnej oraz przyrzeczonej umowy sprzedaży nieruchomości,
- wydatki poniesione na tłumaczenie przysięgłego treści aktu notarialnego nabycia lokalu mieszkalnego,
- koszty przelotu Podatnika do Krakowa w celu podpisania przedwstępnej umowy nabycia przedmiotowego lokalu mieszkalnego, jej aneksu i umowy ostatecznej nabycia nieruchomości.

Natomiast do nakładów, które zwiększyły wartość rzeczy, Podatnik może zaliczyć:

- wydatki na zakup wyposażenia łazienki w mieszkaniu, materiały wykończeniowe, roboty budowlane wykonane w mieszkaniu, jak również wydatki poniesione na opłacanie nadzoru nad pracami wykończeniowymi, pod warunkiem że zostały prawidłowo udokumentowane i zostały poniesione w czasie posiadania nieruchomości będącej przedmiotem odpłatnego zbycia.

Do kosztów nabycia nieruchomości i nakładów poczynionych przez Podatnika, które zwiększyły wartość nieruchomości, zdaniem tut. Organu podatkowego Podatnik nie może zaliczyć:

- wydatków poniesionych na przeloty tam i z powrotem z Londynu do Krakowa, jeżeli ich celem nie było podpisanie umowy przedwstępnej nabycia nieruchomości, jej aneksu oraz umowy końcowej,
- wydatku poniesionego na przejazd taksówką w dniu 8 grudnia 2006 r.,
- kosztu pobytu w hotelu w Krakowie w dniach 16-18 lutego 2006 r.,
- zapłaconej usługi konsultingowej kancelarii podatkowej za udzieloną pomoc w uzyskaniu numeru NIP dla Podatnika oraz w sformułowaniu wniosku o interpretację przepisów prawa podatkowego dotyczącej przedmiotowej sprawy,

- wydatku poniesionego na opłacenie opłaty skarbowej z tytułu udzielonego pełnomocnictwa. Wszystkie te wydatki nie stanowią bowiem kosztów nabycia nieruchomości, jak również nie zwiększają wartości posiadanej nieruchomości (...).“

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2014 r., IPPB4/415-51/14-2/JK:

„brak jest podstaw do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego wydatków na spłatę odsetek od kredytu zaciągniętego na jego zakup. Podkreślić bowiem należy, że są to wydatki związane wyłącznie z pozyskaniem środków pieniężnych na ten cel. (...) W konsekwencji odsetki od kredytu hipotecznego zaciągniętego na zakup przedmiotowego lokalu mieszkalnego nie wpływają na ustalenie podstawy obliczenia podatku, o której mowa w art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.”

Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2013 r., sygn.: II FSK 1299/11:

„Zapłata odsetek stanowiących opłatę za korzystanie z kredytu nie może sama w sobie generować przychodu, stąd nie jest to wydatek ponoszony w celu uzyskania przychodu. Zapłatę tę można powiązać z celem w postaci uzyskania lub zwiększenia przychodu jedynie wówczas, gdy w celu uzyskania przychodu zaciągany jest sam kredyt, wówczas bowiem koszty kredytu ponoszone są w celu osiągnięcia przychodu. Sytuacja taka nie zachodzi, gdy podatnik zaciąga kredyt na nabycie składnika swojego prywatnego, niezwiązanego z działalnością gospodarczą majątku, nawet jeśli w późniejszym okresie ten składnik majątku stanie się źródłem przychodu”.

Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2012 r., sygn.: II FSK 574/11:

„Przepis art. 22 ust. 6e u.p.d.o.f. stanowi, że 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. Ustawodawca zatem sam zawęził katalog dokumentów, na podstawie których można zaliczać w ciężar kosztów poniesione na nakłady wydatki. Nie zaliczono do nich bankowych not odsetkowych ani żadnych innych dokumentów wystawianych przez banki, które mogłyby poświadczać dla celów podatkowych poniesione koszty de facto związane z zakupem i posiadaniem nieruchomości”.



Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 30.01.2013 r., IPTPB2/415-739/12-5/JR:

„Jak wynika z przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego, spłata w związku z działem spadku dokonany przez Sąd, po sprzedaży przedmiotowego lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, nie była związana z nabyciem przez Wnioskodawczynię nowych udziałów w przedmiotowej nieruchomości. Dokonana spłata nie stanowi również nakładów, które zwiększyły wartość przedmiotowego lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, poczynionych w czasie jego posiadania. A zatem wartość ta nie mieści się w kategorii kosztów, o których mowa w art. 22 ust. 6d ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Do kosztów uzyskania przychodu odpłatnego zbycia przedmiotowej nieruchomości Wnioskodawczyni również nie może zaliczyć zapłaconego podatku od spadków i darowizn, który wynikał z decyzji z dnia (...) września 2012 r., w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych, przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn”.

Kwotę podatku należy wykazać, w zależności od sytuacji faktycznej podatnika, w zeznaniu rocznym:

- **PIT-36** – dla osób nieprowadzących działalności gospodarczej lub prowadzących działalność gospodarczą opodatkowaną na zasadach ogólnych i uzyskujących dochody ze sprzedaży nieruchomości poza działalnością gospodarczą,
- **PIT-36L** – dla osób prowadzących działalność gospodarczą opodatkowaną 19% podatkiem dochodowym i uzyskujących dochody ze sprzedaży nieruchomości poza działalnością gospodarczą,
- **PIT-38** – dla osób uzyskujących przychody z kapitałów pieniężnych i dochody ze sprzedaży nieruchomości poza działalnością gospodarczą.

2. ZWOLNIENIE Z PODATKU

W omawianym stanie prawnym, podobnie jak w poprzednim, zbycie nieruchomości po upływie 5 lat od końca roku, w którym ją nabyto lub wybudowano, nie podlega opodatkowaniu. **Zmiana polega na tym, że dla przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych w 2007 i 2008 r. nie jest możliwe zwolnienie z podatku ze względu na wydatkowanie środków pieniężnych na własne cele**

mieszkaniowe, co miało miejsce w stanie prawnym do końca 2006 r., ponieważ zwolnienie to zastąpiono tzw. ulgą meldunkową.

Ulgą meldunkową została uregulowana w art. 21 ust. 1 pkt 126 PODOFizU, zgodnie z którym wolne od podatku są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia:

- a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku,
- b) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu,
- c) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie,
- d) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,

– jeżeli podatnik był zameldowany w budynku lub lokalu wymienionym w lit. a–d na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 Ustawy o ewidencji ludności i dowodach pobytu stałym jest zamieszkanie w określonej miejscowości pod oznaczonym adresem z zamiarem stałego przebywania.

Warto zwrócić uwagę, że **nie jest też konieczne, aby przez cały dwunastomiesięczny okres, o którym mowa w omawianym przepisie, podatnik był właścicielem nieruchomości bądź podmiotem, któremu przysługują prawa spółdzielcze do lokalu**¹⁹. Nie ulega również wątpliwości, że przed odpłatnym zbyciem musi upłynąć okres 12 miesięcy zameldowania, jednakże omawiany przepis nie wprowadza wymogu, aby została zachowana ciągłość zameldowania przed datą zbycia. Co więcej, zgodnie z orzeczeniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 stycznia 2008 r., sygn. akt: III SA/Wa 2015/07: „**Warunek uprawniający do skorzystania ze zwolnienia podatkowego**, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 17 ze zm.), w postaci dwunastomiesięcznego terminu zameldowania na pobyt stały, jest spełniony także wówczas, gdy podatnik wykaże się zameldowaniem o takim charakterze w budynku mieszkalnym lub lokalu mieszkalnym, które odpłatnie zbywa lub co do których prawa odpłatnie zbywa (w tym zbywa ich części lub udziały), przypadającym przed datą ich nabycia”.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 20 października 2009 r., sygn. akt: I SA/Kr 1188/09:

¹⁹ Tak: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 30 marca 2009 r., sygn. akt: I SA/GI 1048/08.

„(...) Warunkiem więc skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. b u.p.d.o.f. jest potwierdzenie faktu zamieszkania w określonej miejscowości pod oznaczonym adresem nieruchomości stanowiącej przedmiot odpłatnego zbycia z zamiarem stałego przebywania przez właściwy organ gminy prowadzący ewidencję ludności. Okres zameldowania w nieruchomości nie może być krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, co wskazuje, iż przepis ten nie określa daty, od której termin rozpoczyna bieg, ani daty jego upływu. Przepis stanowi jedynie, że **okres zameldowania musi wynosić co najmniej 12 miesięcy w okresie poprzedzającym datę jego zbycia (...)**”.

Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2008 r., sygn. akt: DD2/033/0557/SKT/07/1682:

„(...) warunkiem zwolnienia od podatku dochodowego przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy, jest zameldowanie podatnika w zbywanym budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia. Przepis ten nie określa daty, od której należy liczyć okres zameldowania, nie uzależnia zameldowania, a tym samym prawa do zwolnienia, od posiadania tytułu własności do nieruchomości lub lokalu, lecz stanowi, że istotny jest fakt zameldowania podatnika na pobyt stały w zbywanym lokalu czy też budynku przez wyżej wskazany okres. Na gruncie polskiego systemu prawa, a w szczególności prawa podatkowego, można mówić o zasadzie pierwszeństwa wykładni językowej. Posługując się jedną z reguł tej wykładni, można stwierdzić, że skoro przepis nie precyzuje, czy okres zameldowania rozpoczyna się od dnia 1 stycznia 2007 r. albo od dnia nabycia nieruchomości lub prawa – to, zgodnie z treścią przepisu art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy, przyjęć należy, że obejmuje (co najmniej) 12 miesięcy wstecz od daty ich zbycia. Tym samym należy uznać, że dzień 1 stycznia 2007 r. nie wywiera bezpośredniego wpływu na liczenie okresu zameldowania. Dzień 1 stycznia 2007 r. to data wejścia w życie przepisów wprowadzających nowe zwolnienie (...)

Zgodnie z art. 21 ust. 22 PDOFizU omawiane zwolnienie ma zastosowanie łącznie do obojga małżonków. W powyższym zakresie powstały wątpliwości interpretacyjne omawianego przepisu:

- Istnieje stanowisko, zgodnie z którym **w celu objęcia zwolnieniem całości przychodów ze sprzedaży nieruchomości każde z małżonków musi być**

zameldowane na pobyt stały w sprzedawanej nieruchomości. Stanowisko to opiera się na założeniu, że skoro każde z małżonków jest odrębnie podatnikiem podatku dochodowego od przychodów uzyskiwanych z tytułu odpłatnego zbycia, to każde z nich zobowiązane jest do rozliczenia połowy przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości stanowiącej majątek wspólny małżeński i wyliczenia należnego podatku dochodowego. Stanowisko to w szczególności było prezentowane przez organy podatkowe²⁰.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 października 2008 r., sygn. akt: ILPB2/415-488/08-2/TW:

„(...) warunek dwunastomiesięcznego okresu zameldowania, o którym mowa w ww. art. 21 ust. 1 pkt 126 updof, został spełniony wyłącznie przez jednego z małżonków. Oznacza to, że prawo do zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 126 updof przysługuje wyłącznie Wnioskodawcy, gdyż w zbytym mieszkaniu był zameldowany na pobyt stały przez okres dwunastu miesięcy przed datą jego sprzedaży i złożył w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia oświadczenie, że spełnił warunki do zwolnienia przedmiotowego, we właściwym urzędzie skarbowym. Zauważyć należy, iż Wnioskodawca, jako odrębny podatnik, uzyska dochód w wysokości połowy wartości spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, a zatem zastosowanie rzezonego zwolnienia, przy spełnieniu wyżej wskazanych warunków, dotyczy, uzyskanej ze sprzedaży, połowy wartości prawa do lokalu mieszkalnego (...)”.

- Przeciwna interpretacja opiera się na założeniu, że **w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości stanowiącej współwłasność małżeńską do skorzystania ze zwolnienia meldunkowego wystarczy, aby tylko jedno z małżonków było zameldowane w lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia.** Powyższe stanowisko należy uznać za dominujące, ponieważ przeważa ono w orzecznictwie sądów administracyjnych²¹ oraz zostało ostatecznie zaakceptowane przez organy podatkowe²².

²⁰ Tak: Pismo z dnia 7 stycznia 2009 r., Izba Skarbowa w Poznaniu, znak: ILPB2/415-670/08-4/JK, Pismo z dnia 21 października 2008 r., Izba Skarbowa w Warszawie, znak: IPPB2/415-1131/08-2/JS.

²¹ Tak: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 sierpnia 2011 r., sygn. akt: II FSK 503/10, Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 10 maja 2011 r., sygn. akt: I SA/Łd 406/11, Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 6 września 2010 r., sygn. akt: I SA/GI 643/10.

²² Tak: Pismo z dnia 7 października 2011 r., Ministerstwo Finansów, znak: DD2/033/66/KOI/2011/DD-433.



Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 sierpnia 2011 r., sygn. akt: II FSK 503/10:

„(...) art. 21 ust. 22 u.p.d.o.f. stanowi, że ulga meldunkowa ma zastosowanie łącznie do obojga małżonków, to w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego prawidłowym jest rozumowanie Sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym, mimo że warunek zameldowania spełnia tylko jeden z małżonków, zwolnienie od podatku przychodów z odpłatnego zbycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego ma zastosowanie również do małżonka, który tego warunku nie spełnia. Tylko wówczas bowiem zwolnienie podatkowe będzie miało zastosowanie łącznie do obojga małżonków, a nie, jak chce tego organ interpretacyjny, odrębnie w stosunku do połowy dochodu uzyskanego przez każdego z nich (...)”.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 10 maja 2011 r., sygn. akt: I SA/Łd 406/11:

„(...) »mimo że warunek zameldowania spełnia tylko jeden z małżonków, zwolnienie od podatku przychodów z odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego ma zastosowanie również do małżonka, który tego warunku nie spełnia. Tylko wówczas bowiem zwolnienie podatkowe będzie miało zastosowanie łącznie do obojga małżonków, a nie, jak chce tego organ podatkowy, odrębnie w stosunku do połowy dochodu uzyskanego przez każdego z nich«. Odmienna wykładnia, a więc taka, jaką prezentuje Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, oznacza, że brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia dla dodania przez ustawodawcę do ustawy przepisu art. 21 ust. 22 u.p.d.o.f., ponieważ nie zawierałby on żadnej nowej treści normatywnej. Naczelnny Sąd Administracyjny stoi na stanowisku zasługującym w pełni na aprobatę, zgodnie z którym analizowany przepis należy traktować jako wyjątek od obowiązku spełnienia warunku uprawniającego do ulgi przez każdego podatnika z osobna, dając uprawnienie do skorzystania z niej przez małżonka, który nie był zameldowany w razie, gdy drugi z małżonków uczynił zadość temu obowiązkowi (...)”.

Warunkiem uprawniającym do omawianego zwolnienia jest złożenie oświadczenia, że spełnia się jego warunki, zgodnie z art. 21 ust. 21 PDOFizU. Powyższe oświadczenie należy złożyć w urzędzie skarbowym, właściwym według miejsca zamieszkania podatnika, **w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego do nieruchomości.** Oświadczenie powinno zostać sporządzone w formie pisemnej, choć nie ma przeszkód, aby uznać oświadczenie ustne spisane w urzędzie skarbowym, ponieważ nie istnieje wzór tego dokumentu.

W przeciwieństwie do oświadczenia o przeznaczeniu przychodów na cele mieszkaniowe składanego w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. złożenie oświadczenia w omawianym stanie prawnym jest warunkiem koniecznym do korzystania ze zwolnienia, tj. nawet jeżeli podatnik spełni materialne przesłanki zwolnienia, wskazane w omawianych przepisach, a nie złoży oświadczenia w omawianym terminie, dochody ze sprzedaży nieruchomości będą opodatkowane. Tym samym wskazany termin 14 dni jest terminem prawa materialnego i jako taki jest nieprzywracalny.

Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. akt: I SA/Łd 341/09:

„Zwolnieniem nie jest objęty przychód z odpłatnego zbycia wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. przedmiotów w sytuacji, gdy w zakreślonym terminie podatnik nie złoży stosownego oświadczenia, iż spełnia warunek zameldowania w zbywanym lokalu lub budynku mieszkalnym przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy, a zatem wskazany w art. 21 ust. 21 ustawy 14-dniowy termin jest terminem prawa materialnego, niepodlegającym przedłużeniu ani przywróceniu przez organ podatkowy. Zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., jest zwolnieniem z mocy prawa i przysługuje podatnikowi bez decyzyjnej ingerencji organów podatkowych, jeżeli spełni on określone przepisami warunki. Warunkami tymi są: zameldowanie podatnika w sprzedanym budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia oraz złożenie we właściwym urzędzie skarbowym w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego oświadczenia, że spełnia się warunki do zwolnienia. Spełnienie tych warunków łącznie powoduje nabycie i zrealizowanie zwolnienia podatkowego”.

Stosując powyższą regulację, należy mieć na uwadze, że Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2008 r. w sprawie przedłużenia terminu do złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych (Dz. U. z 2008 r., nr 59, poz. 361) **przedłużony został termin złożenia oświadczenia uprawniającego do korzystania ze zwolnienia meldunkowego dla dochodów ze sprzedaży nieruchomości osiągniętych w 2007 r. – do dnia 30 kwietnia 2008 r., a dla dochodów ze sprzedaży nieruchomości osiągniętych w 2008 r. – do dnia 30 kwietnia 2009 r.**

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 19 maja 2010 r., sygn. akt: I SA/Po 116/10:

„(...) Z porównania treści przepisów art. 30e i art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy wynika w sposób jednoznaczny, że inny jest ich zakres przedmiotowy oraz że ustawodawca w sposób celowy używa pojęć »nieruchomość« i »budynek mieszkalny«. W ocenie Sądu nie budzi wątpliwości, iż w pierwszym z tych przepisów opodatkowaniu poddano cały dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości, natomiast w drugim przepisie **ustawodawca zwolnił z opodatkowania wyłącznie przychód ze zbycia budynku mieszkalnego, a nie całej nieruchomości**, na której on się znajduje. Zdaniem Sądu posłużenie się przez ustawodawcę w art. 21 ust. 1 pkt 126 sformułowaniem »zbycia budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w nim« nie stanowi odejścia od cywilistycznego rozumienia pojęcia »nieruchomość« i nie zaprzecza uznaniu budynku za jej część składową. Jest to jedynie wyraz autonomii prawa podatkowego. Prawo cywilne i podatkowe należą do dwóch różnych gałęzi prawa, co oznacza, iż to samo zdarzenie faktyczne mogą odmiennie oceniać i przypisywać mu odmiennie skutki prawne. W rozpatrywanej sprawie powstała zatem sytuacja, w której w ujęciu prawa cywilnego skarżąca sprzedała jako całość nieruchomości gruntową wraz z budynkiem mieszkalnym, jednak w prawie podatkowym czynność ta spowoduje powstanie obowiązku podatkowego jedynie w odniesieniu do części dochodu dotyczącego sprzedaży gruntu (...)”.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lipca 2011 r., sygn. akt: II FSK 416/10:

„(...) Zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), obejmuje przychód ze sprzedaży nieruchomości – gruntu i stanowiącego jego część składową budynku mieszkalnego (...)”.

Zbycie gruntów:

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 stycznia 2010 r., sygn. akt: IPPB4/415-682/09-4/JK:

„(...) Tzw. ulga meldunkowa nie obejmuje przychodów z odpłatnego zbycia gruntów, zarówno tych, które stanowią odrębny przedmiot własności (prawo wieczystego użytkowania gruntu), jak i gruntów trwale związanych z budynkami, stanowiących część składową nieruchomości. Oznacza to, iż w przypadku np. odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego wraz z przynależnym udziałem w prawie wieczystego użytkowania gruntu,

zwolnienie może dotyczyć po spełnieniu warunków wyłącznie przychodu ze zbycia tego lokalu bądź udziału w nim.

(...) W związku z powyższym stwierdzić należy, iż został spełniony przez Wnioskodawcę warunek dotyczący dwunastomiesięcznego okresu zameldowania, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 ww. ustawy. Wnioskodawca złożył również oświadczenie o spełnieniu warunków do zwolnienia. Biorąc zatem powyższe pod uwagę, stwierdzić należy, iż przychód uzyskany ze sprzedaży lokalu mieszkalnego korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. (...)."

VI. OPODATKOWANIE ODPLATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI NABYTEJ LUB WYBUDOWANEJ PO 1 STYCZNIA 2009 R.

1. ZASADY OPODATKOWANIA

Na wstępie należy wskazać, że podstawowe zasady dotyczące opodatkowania sprzedaży nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym po dniu 1 stycznia 2009 r. nie uległy zmianie, tj. w szczególności **nie uległy zmianie opisane powyżej zasady ustalania przychodów i kosztów, 19-procentowa stawka opodatkowania, jak również zasada, że sprzedaż nieruchomości przez osobę fizyczną poza wykonywaną działalnością gospodarczą nie podlega opodatkowaniu, jeżeli następuje po upływie 5 lat od końca roku podatkowego, w którym nabyto lub wybudowano nieruchomość.**

2. ZWOLNIENIE Z PODATKU

Kluczową zmianą w stosunku do stanu prawnego obowiązującego przed 2009 r. jest **usunięcie z porządku prawnego zwolnienia meldunkowego, które, jak zostało to opisane powyżej, budziło szereg wątpliwości interpretacyjnych.**

Ustawodawca nie zrezygnował jednak całkowicie ze zwolnienia przychodów z tytułu zbycia nieruchomości, w miejsce tzw. ulgi meldunkowej zostało bowiem wprowadzone inne zwolnienie. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 PODOFizU **wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw**

majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie 2 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.

Podstawowa różnica w stosunku do zwolnienia obowiązującego w 2006 r. polega na tym, że:

- zwolnienie dotyczy dochodu, a nie przychodu,
- wydłużono okres umożliwiający skorzystanie ze zwolnienia, tj. okres 2 lat liczony jest nie od dnia, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, ale od końca roku, w którym miało to miejsce,
- warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest wydatkowanie pieniędzy na własne cele mieszkaniowe, co może oznaczać, że preferencja zależna jest od zakupu nieruchomości mieszkalnej, która ma jednocześnie spełniać potrzeby mieszkaniowe podatnika,
- zwolnienie nie obejmuje wydatków na modernizację,
- środki ze sprzedaży nieruchomości będzie można przeznaczyć na nabycie nieruchomości nie tylko w Polsce, ale też w pozostałych krajach UE lub Szwajcarii.

Za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 PODOFizU, uważa się wydatki poniesione na:

- nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
- nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
- 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 art. 21 ust. 1 pkt 131 PODOFizU, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,

- budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,
- rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego – położonych w państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Wskazane kryteria zwolnienia mogą budzić wątpliwości odnośnie do znaczenia pojęć: „budynek mieszkalny”, „lokal mieszkalny” oraz „grunt przeznaczony pod budowę budynku mieszkalnego”. W tym zakresie organy podatkowe nie są kompetentne do określania rodzaju budynków, lokali czy gruntów²³, tj. nie mają dostatecznej wiedzy technicznej, aby samodzielnie określić, czy dany obiekt ma charakter np. mieszkalny.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 czerwca 2004 r., sygn. akt: FSK 219/04:

„(...) Treść pojęcia »budynek mieszkalny« użytego w art. 27 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) ustalić należy na podstawie przepisów Prawa budowlanego oraz Klasyfikacji Obiektów Budowlanych, a w rezultacie przyjąć, że budynkiem mieszkalnym jest obiekt budowlany trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty domu, przeznaczeniem którego jest zaspokojenie ludzkich potrzeb mieszkaniowych (...)”. O kwalifikacji obiektu powinna zatem decydować ewidencja gruntów i budynków²⁴.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie w składzie 5 sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., sygn. akt: FPK 17/01:

„(...) O zaliczeniu budynku letniskowego do kategorii budynków mieszkalnych w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach

²³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 czerwca 2009 r., sygn. akt: II FSK 1411/07, Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 czerwca 2006 r., sygn. akt: II FSK 842/05.

²⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 18 stycznia 2007 r., sygn. akt: I SA/OI 582/06, Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 października 2005 r., sygn. akt: III SA/Wa 1718/05, Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31 grudnia 2003) we Wrocławiu z dnia 11 kwietnia 1995 r., sygn. akt: SA/Wr 1703/94.

lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.) decyduje kryterium zaspokojenia podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich (...)"

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 1 kwietnia 2009 r., sygn. akt: I SA/Bk 92/09:

„(...) istniejące w dniu nabycia przeznaczenie gruntu ma istotne znaczenie dla omawianej ulgi podatkowej. Ustawodawca jednoznacznie wskazał, że zwolnione od opodatkowania są przychody z tytułu sprzedaży nieruchomości, które zostały przeznaczone na nabycie m.in. gruntów przeznaczonych pod budowę budynku mieszkalnego. W dacie transakcji, na podstawie której Państwo M. nabyli własność nieruchomości o nr. geodezyjnym (...), nie można było mówić o takim przeznaczeniu przedmiotowego gruntu. Nie do przyjęcia jest interpretacja przedstawiona przez autora skargi, uznająca, że w sprawie istotnym jest, aby było możliwe zrealizowanie budownictwa mieszkaniowego na nabywanym gruncie, nie jest natomiast istotne oznaczenie takiego gruntu w ewidencji gruntów. »Przeznaczenie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego winno być możliwe w chwili dokonania wydatku, a nie być wynikiem przyszłych i niepewnych starań o zmianę przeznaczenia gruntu w planie zagospodarowania przestrzennego« (...)"

Mając na uwadze treść art. 21 ust. 1 pkt 131 PODOFizU, należy wskazać, że kwotę dochodu podlegającego zwolnieniu można ustalić za pomocą następującego wzoru:

$$Z = (P - K) \times W / P,$$

przyjmując, że:

Z – to kwota dochodu zwolnionego,

P – to przychód ze sprzedaży nieruchomości,

K – to koszty uzyskania przychodu,

W – to kwota wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe, ustalone stosownie do art. 21 ust. 25 PODOFizU²⁵.

W kontekście ww. regulacji nie ulega wątpliwości, że **jeżeli po upływie 2 lat pieniądze nie zostaną wydane na własne cele mieszkaniowe albo podatnik wyda ich mniej, niż zadeklarował, trzeba złożyć korektę zeznania i zapłacić podatek wraz z odsetkami za zwłokę**. Odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności do dnia zapłaty podatku włącznie.

²⁵ Tak: Ewelina Bobrus, *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Wolters Kluwers Polska, Warszawa 2012, str. 154. Justyna Bauta-Szostak, Bartosz Bogdański, *Nieruchomości. Sprzedaż, najem, dzierżawa*, Difin, Warszawa 2011, str. 9.

Podatek dochodowy jest płatny nie później niż do 30 kwietnia kolejnego roku podatkowego za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest zobowiązany do końca kwietnia w roku następnym wykazać w rocznym zeznaniu podatkowym dochody uzyskane w danym roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw lub dochody zwolnione z podatku w związku z przeznaczeniem ich na własne cele mieszkaniowe.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku dnia 25 sierpnia 2010 r., sygn. akt: I SA/Bk 239/10:

„(...) pod pojęciem wydatku na budowę własnego budynku mieszkalnego (art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a u.p.d.o.f.) należy rozumieć taki rodzaj wydatku, który w sposób nie budzący wątpliwości jest konieczny i niezbędny do funkcjonowania tegoż budynku mieszkalnego. Wydatek ów powinien być nierozzerwalnie związany z zaspokajaniem funkcji mieszkalnej danego obiektu. W tej sytuacji, odnosząc powyższą wykładnię zapisu art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a u.p.d.o.f. do stanu faktycznego niniejszej sprawy, należy stwierdzić, iż organy podatkowe niezasadnie nie uwzględniły niektórych wydatków poniesionych przez Skarżącego na budowę własnego budynku mieszkalnego (np. wydatku na opaskę wokół budynku). W przypadku innych wydatków w ocenie Sądu nie budzi wątpliwości fakt, że wydatek ów nie jest konieczny i niezbędny do funkcjonowania budynku mieszkalnego Skarżącego (np. wydatek na wykonanie ogrodzenia, bramy). W tym miejscu Sąd zwraca uwagę Stronom, że nie może ich wyręczać w stosowaniu szeroko rozumianego ciężaru dowodu zmierzającego do wykazania ich słusznych racji w ocenie tego, co może, a co nie może być uznane za wydatek poniesiony na budowę budynku mieszkalnego w rozumieniu przepisu art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a u.p.d.o.f. (...).”

Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 26 października 2006 r., C-345/05:

„(...) utrzymując w mocy przepisy podatkowe, (...) które uzależniają skorzystanie ze zwolnienia od opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości służących jako własne i stałe miejsce zamieszkania podatnika lub członków jego gospodarstwa domowego od wymogu, by uzyskane przychody zostały ponownie zainwestowane w nabycie nieruchomości położonej na terytorium Portugalii, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na mocy art. 18 WE, 39 WE, 43 WE, jak również art. 28, 31 porozumienia o EOG (...).”



Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi dnia 24 września 2009 r., sygn. akt: I SA/Łd 553/09:

„(...) dla przedmiotowej działki możliwość zabudowy mieszkaniowej jednorodzinnej (...) przesądza o możliwości skorzystania przez skarżącego z ulgi, o której mowa w ww. przepisie. Trafnie więc wskazano w skardze, iż powierzchnia działki nr [...] w części określonej w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego symbolami 4 MR, MN, U pozwala na wystawienie budynku mieszkalnego. Ma rację wprawdzie organ podatkowy, podkreślając, że istotne znaczenie dla oceny prawa do zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter gruntu w dacie jego nabycia. Niemniej jednak charakter gruntu musi być oceniany w kontekście rzeczywistej i realnej możliwości jego zabudowy w tym właśnie czasie, a nie wyłącznie w oparciu o formalne przeznaczenie tego gruntu (...).”

VII. PODSTAWA OPODATKOWANIA ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI I JEJ OSZACOWANIE

Przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 PODOFizU, 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 lub organ kontroli skarbowej w wysokości wartości rynkowej.

Dodatkowo należy wskazać, że jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie odpłatnego zbycia znacznie odbiega od wartości rynkowej nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, to organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych. Jeżeli wartość ustalona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi zbywający.

Podkreślenia wymaga fakt, że organ podatkowy, badając cenę nieruchomości podaną przez strony w umowie, odnosi się do tzw. wartości rynkowej, którą

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. Analizując wskazane kryteria, należy zauważyć, że ustawodawca stawia przed organami podatkowymi wysokie wymagania znajomości lokalnego rynku obrotu nieruchomościami oraz przeprowadzenia specjalistycznych zabiegów rozpoznawania wartości nieruchomości. Pierwszym krokiem organu podatkowego, zgodnie z dyspozycją z ustawy, powinno być określenie rodzaju nieruchomości. Na tym gruncie pojawia się wachlarz możliwości. Jak wskazuje się w doktrynie prawa podatkowego: „Na ustalenie, czy nieruchomości są tego samego rodzaju, mają [...] wpływ takie czynniki jak: funkcje nieruchomości (mieszkaniowe lub przemysłowe), możliwość zagospodarowania nieruchomości, komunikacja, sąsiedztwo, możliwość podziału nieruchomości. Z powyższego wynika zatem, że ograniczenie się do zbadania cen w agencjach obrotu nieruchomościami, z pominięciem wskazanych czynników, jest zdecydowanie niewystarczające. Ponadto organy ustalają rodzaj nieruchomości, biorąc pod uwagę stan i stopień zużycia. Lokal nadający się wyłącznie do generalnego remontu będzie miał bowiem zupełnie inną wartość niż lokal, w którym podmiot od razu może podjąć działalność. Kolejnym decydującym czynnikiem jest czas odpłatnego zbycia. Wiąże się z tym konieczność uwzględnienia transakcji dokonanych w ostatnim czasie, a nie sprzed kilku lat. Ogromne rozbieżności mogą się pojawić także przy badaniu ostatniego z wymaganych czynników – miejsca położenia nieruchomości”²⁶.

W tym zakresie, kwestionując cenę określoną przez strony w umowie zbycia nieruchomości, organ podatkowy winien w sposób szczegółowy uzasadnić swoje stanowisko, a więc realizując zasadę przekonywania²⁷ i zasadę zaufania²⁸, powinien wskazać własną ocenę, która umożliwi podatnikowi poznanie różnic w wycenach nieruchomości, a tym samym może mu pozwolić na zaakceptowanie tej wartości bez konieczności badania przez biegłego²⁹.

Dopiero po stwierdzeniu faktu zaniżenia lub zawyżenia ceny organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej powinien wezwać strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej.

Jeżeli chodzi o przyczyny uzasadniające zaniżenie lub zawyżenie ceny w umowie podawanej przez stronę, to nie sposób podać wyczerpującego katalogu czynników, które mogą uzasadniać znaczne zaniżenie albo zawyżenie ceny sprzedaży w stosunku

²⁶ Bobrus Ewelina, *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012 str. 161.

²⁷ Zob.: art. 124 Ordynacji podatkowej.

²⁸ Zob.: art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej.

²⁹ Tak: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1284/11.

do wartości rynkowej rzeczy. Jako przykład można jednak wskazać następujące przyczyny:

- duże zniszczenie nieruchomości,
- ponadstandardowe wyposażenie nieruchomości,
- potrzeba szybkiego zbytu nieruchomości przy stosunkowo dużej ich podaży na rynku,
- wysoki popyt na nieruchomości na danym rynku przy stosunkowo niskiej ich podaży,
- plany budowy znaczących obiektów budowlanych, takich jak autostrada, hipermarket itp.³⁰.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 lutego 1995 r., sygn. akt: III SA 767/94.

„(...) 1. Urząd skarbowy jest uprawniony do ustalania wartości rynkowej rzeczy lub prawa majątkowego z uwzględnieniem opinii biegłych dopiero wówczas, gdy strony umowy sprzedaży nieruchomości nie wskażą przyczyn, które uzasadniały podanie w umowie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej (art. 19 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416).

2. Rzeczą urzędu jest ocena, czy podane przyczyny zasługują na uwzględnienie, jednakże zaniechanie wezwania strony do podania tych przyczyn, a także niedokonanie ich oceny w razie podania ich przez stronę stanowi naruszenie prawa (...).”

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 10 lutego 2000 r., sygn. akt: SA/Sz 124/99:

„(...) W świetle art. 19 ustawy o z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych wartość rynkowa nieruchomości stanowi podstawę opodatkowania dopiero wówczas, gdy zostanie wykazane, że cena określona w umowie odbiega od wartości rynkowej w znacznym stopniu i bez uzasadnionej przyczyny, które to przyczyny podają strony umowy, wyjaśniając motywy, jakimi się kierowały, zawierając umowę, w szczególności co do wysokości ceny. Racjonalne wyjaśnienie tych przyczyn uniemożliwia ustalenie podstawy opodatkowania według wartości rynkowej (...).”

³⁰ Tak: Adam Bartosiewicz, Ryszard Kubacki, *Komentarz do art. 10, art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, LEX 2013.



Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 maja 2007 r., sygn. akt: I FSK 212/07:

„(...) Przepis art. 188 w zw. z art. 197 Ordynacji podatkowej należy rozumieć w ten sposób, że w sprawie, w której sporządzona została opinia biegłego, wobec której nie sformułowano skutecznie zarzutów podważających jej wiarygodność, a tym samym wartości dowodowej, nie ma podstaw do przeprowadzenia dowodu z opinii innego biegłego na okoliczności objęte dowodem z dopuszczonej już w sprawie opinii (...)”.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 stycznia 2012 r. (sygn. akt: II FSK 1284/11):

„(...) Organy podatkowe, dokonując korekty przychodu wykazanego przez spółkę, były obowiązane wykazać brak uzasadnionej przyczyny zastosowania ceny w badanej transakcji. W tym celu winne w sposób indywidualny ocenić powyższą transakcję, uwzględniając konkretne okoliczności sprawy. Dotyczy to konieczności wykazania, że podatnik miał realne możliwości uzyskania ceny wyższej niż określonej w umowie. Właściwa ocena umowy cywilnoprawnej wymaga bowiem wnikliwej analizy jej treści przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych, które miały wpływ na jej treść (por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 21 czerwca 2001 r., sygn. Akt: III SA/Wa 252/00 – LEX nr 53972).

Kwestionując cenę określoną przez strony w umowie zbycia nieruchomości, organ podatkowy winien w sposób szczegółowy uzasadnić swoje stanowisko, a więc realizując zasadę przekonywania (art. 124 Ordynacji podatkowej) i zasadę zaufania (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej) powinien wskazać własną ocenę, która umożliwi podatnikowi poznanie różnic w wycenach nieruchomości, a tym samym może mu pozwolić na zaakceptowanie tej wartości bez konieczności badania przez biegłego.

Organy podatkowe przyjęły w niniejszej sprawie swoiste domniemanie zaniżenia przez skarżącą spółkę ceny zbywanej nieruchomości, przyjmując jako odniesienie fakt powiązań rodzinnych, tj. że nabywcą nieruchomości jest syn współwłaściciela udziałów spółki oraz operat szacunkowy sporządzony przez powołanego przez organ rzeczoznawcę – czym w sposób istotny naruszyły przepisy procesowe, tj. art. 14 ust. 1–3 u.p.d.o.p., bowiem, jak trafnie wskazał Sąd pierwszej instancji, nie wykazały w sposób prawem przewidziany, że ustalona przez strony umowy cena sprzedaży znacząco odbiega od wartości rynkowej (...)”.

VIII. INNE ZWOLNIENIA PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY NIERUCHOMOŚCI

W stosunku do przychodów ze sprzedaży nieruchomości możliwe są również inne preferencje podatkowe, których reguły nie uległy na przestrzeni lat znaczącym zmianom. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 29 PODOFizU od podatku dochodowego zwolnione są przychody uzyskane z tytułu odszkodowania wypłacanego stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami lub z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie oraz z tytułu sprzedaży nieruchomości w związku z realizacją przez nabywcę prawa pierwokupu stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami. Nie dotyczy to przypadków, gdy właściciel nieruchomości, nabył jej własność w okresie 2 lat przed wszczęciem postępowania wywłaszczeniowego bądź odpłatnym zbyciem nieruchomości za cenę niższą o co najmniej 50% od wysokości uzyskanego odszkodowania lub ceny zbycia nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub w związku z realizacją prawa pierwokupu. Chodzi tu jedynie o przypadki ściśle wskazane w Ustawie o gospodarce nieruchomościami, tj.:

- wywłaszczenie własności nieruchomości lub innego prawa (art. 118a ust. 3 GNU),
- przejście z mocy prawa działki na własność gminy, powiatu, województwa lub Skarbu Państwa, gdy została ona wydzielona pod drogę publiczną (art. 98 GNU),
- przejście z mocy prawa na własność gminy wydzielonych działek pod nowe drogi lub pod poszerzenie dróg istniejących (art. 106 GNU).

Kolejnymi rodzajami zwolnienia jest zwolnienie związane z mieniem pozostawionym poza granicami RP (art. 21 ust. 1 pkt 30 i 30a PODOFizU) oraz zwolnienie dla sprzedaży nieruchomości rolnych (art. 21 ust. 1 pkt 28 PODOFizU).

IX. SPRZEDAŻ NIERUCHOMOŚCI W RAMACH PROWADZONEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

1. DEFINICJA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ NA GRUNCIE PODOFizU

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera definicję legalną działalności gospodarczej, która powinna być stosowana na potrzeby ustalania zobowiązania podatkowego w PIT. Zgodnie z art. 5a pkt 6 PODOFizU ilekroć w ustawie jest mowa o działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej, oznacza to działalność zarobkową:

- wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,



- polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
- polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych – prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 PODOFizU.

Warto również wskazać, że zgodnie z wolą ustawodawcy za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności,
- są one wykonywane pod kierownictwem zlecającego te czynności oraz w wyznaczonych przez niego miejscu i czasie,
- wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością.

Organ podatkowy, badając, czy dana sprzedaż jest dokonywana w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, powinien ustalić, czy sprzedaż była wielokrotna oraz czy nieruchomość służyła zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych³¹. Zasadniczo należy przyjąć, że **przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości będzie stanowił przychód z działalności gospodarczej, kiedy nieruchomość została nabyta w ramach działalności gospodarczej lub wprowadzona do działalności gospodarczej oraz kiedy przedmiotem prowadzonej działalności gospodarczej podatnika jest obrót nieruchomościami.**

Uchwała NSA w składzie 7 sędziów z dnia 17 lutego 2014 r., II FPS 8/13:

„W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2004 r. nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. „a” ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.), odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, które nie były ujęte w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a które nie stanowią składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2c tej ustawy.”

³¹ Tak: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 lipca 2013 r., sygn. akt: II FSK 2110/11.

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 26 sierpnia 2011 r., sygn. akt: IPTPB1/415-87/11-2/KSU:

„(...) Mając powyższe na względzie, stwierdzić należy, iż wycofanie nieruchomości z działalności gospodarczej Wnioskodawcy nie spowoduje u Niego powstania przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej, jak również z pozostałych źródeł przychodu. Czynność ta nie wiąże się bowiem z odpłatnym zbyciem środka trwałego, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1, czy też w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wycofana nieruchomość nadal stanowić będzie własność Wnioskodawcy, będzie jedynie wykorzystywana na Jego potrzeby osobiste. Zatem opisana powyżej czynność będzie dla Wnioskodawcy obojętna podatkowo (...)”.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 14 listopada 2010 r., sygn. akt: I SA/Rz 560/10:

„(...) Jeśli zatem – jak w okolicznościach niniejszej sprawy – przedmiotowy lokal był wykorzystywany w działalności gospodarczej prowadzonej przez podatniczkę w formie spółki cywilnej, to przychód ze zbycia tegoż lokalu powinien być potraktowany jako przychód z działalności gospodarczej. Natomiast dla zakwalifikowania tego zbycia do źródła wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i w konsekwencji zaistnienia przesłanek do zwolnienia przychodu z tego zbycia od opodatkowania – koniecznym jest, aby zbycie to nie nastąpiło w wykonywaniu działalności gospodarczej, a zbywany składnik nie był wykorzystywany w działalności gospodarczej. Fakt wykorzystywania tego składnika w działalności gospodarczej, bez względu na brak »zaewidencjonowania« go oraz brak jego amortyzacji oznacza, że przychód ze sprzedaży tego składnika będzie przychodem z działalności gospodarczej (...)”.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 23 marca 2009 r., sygn. akt: I SA/Rz 560/10:

„(...) jeżeli więc ustalenia faktyczne sprawy wskazują na to, że dany składnik majątku był używany w ramach i dla celów działalności gospodarczej, dla jego kwalifikacji bez znaczenia pozostaje fakt niewprowadzenia składnika majątku do ewidencji środków trwałych i brak dokonywania odpisów amortyzacyjnych oraz przyczyny tego stanu rzeczy (...)”.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 czerwca 2007 r., sygn. akt: II FSK 827/06:

„(...) Tak więc w zależności od tego, czy zbywane prawa majątkowe oraz składniki majątku pozostają związane z działalnością gospodarczą, czy też nie, przychód z ich sprzedaży jest odpowiednio kwalifikowany albo do źródła przychodów określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 p.d.f., albo do źródła przychodów z art. 10 ust. 1 pkt 8 p.d.f. (...)”.

2. OPODATKOWANIA SPRZEDAŻY NIERUCHOMOŚCI W RAMACH DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Jeżeli sprzedaż nieruchomości nastąpi w ramach wykonywanej działalności gospodarczej, zastosowanie znajdą zupełnie inne zasady opodatkowania niż w przypadku osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, w szczególności w zakresie ustalenia wysokości przychodów i kosztów.

Za przychód z działalności gospodarczej uważa się kwoty należne, nawet jeśli nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. W przypadku podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług. Natomiast jeżeli idzie o datę powstania przychodów w działalności gospodarczej, to zasadą jest, że za datę powstania przychodu uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie późniejszy niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.

Koszty uzyskania przychodu w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości w ramach działalności gospodarczej ustala się na zasadach właściwych dla działalności gospodarczej. W sytuacji zbycia nieruchomości stanowiących środki trwałe kosztami uzyskania będą wydatki na nabycie nieruchomości pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych. Zgodnie z art. 23 ust. 1 PDOFizU za koszty uzyskania przychodów nie uważa się wydatków na:

- nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów,
- nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w lit. a środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części,
- ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z art. 22g ust. 17 u.p.d.o.f. powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych. Wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami,



poniższe o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f., są jednak kosztem uzyskania przychodów przy określaniu dochodu z odpłatnego zbycia rzeczy wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d oraz gdy odpłatne zbycie rzeczy i praw jest przedmiotem działalności gospodarczej, a także w przypadku odpłatnego zbycia związanych z działalnością gospodarczą składników majątku, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f., bez względu na czas ich poniesienia.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na odróżnienie pojęcia „ulepszenie” od pojęcia „remont”. Istotą remontu są działania przywracające pierwotny stan techniczny i użytkowy środka trwałego, w tym również polegające na wymianie zużytych składników technicznych, następujące w toku eksploatacji środka trwałego i będące wynikiem tej eksploatacji, niezwiększające jego wartości początkowej. Ulepszenie ma natomiast na celu zwiększenie wartości rzeczy poprzez jej modernizację, rozbudowę czy też przebudowę.

Należy podkreślić, że **dochód ze sprzedaży nieruchomości dokonanej w ramach prowadzonej działalności opodatkowany jest stawką liniową 19% w przypadku, gdy podatnik wybierze taki system opodatkowania, lub według skali podatkowej 18% i 32%.**

X. INNE FORMY PRZENIESIENIA PRAWA WŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI A USTAWA O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

1. OPODATKOWANIE ZMIANY NIERUCHOMOŚCI

Zgodnie z art. 603 Kodeksu cywilnego przez umowę zamiany rozumie się, że każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy.

Zasady opodatkowania zamiany nieruchomości są takie same jak opodatkowanie sprzedaży nieruchomości. Różnica polega na tym, że w miejsce świadczenia ceny (w pieniądzu) pojawia się obowiązek drugiej strony przeniesienia własności rzeczy. Tym samym przeniesienie prawa własności nieruchomości w zamian za prawo własności innej nieruchomości niewątpliwie mieści się w pojęciu odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a PODOFizU. Wynika to z samej istoty tej umowy, zgodnie z którą

odpłatność, tj. świadczenie wzajemne, zawiera się w wartości otrzymywanej w zamian rzeczy i kwoty pieniężnej, a każda ze stron umowy uzyskuje przychód w wysokości wartości nieruchomości. W przypadku zamiany okres pięcioletni z art. 10 ust. 1 pkt 8 PODOFizU odnosi się do każdej z osób dokonujących zamiany.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 26 lutego 2009 r., sygn. akt: I SA/Gd 893/08:

„(...) zamiana prawa własności nieruchomości na prawo własności innej nieruchomości czy też prawo użytkowania wieczystego niewątpliwie mieści się w pojęciu odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy p.d.f. Wynika to z samej istoty umowy zamiany, gdzie odpłatność, a więc świadczenie wzajemne, zawiera się w wartości otrzymywanej w zamian rzeczy. Bezpośrednio wskazuje na to również sam ustawodawca, stwierdzając, że wynikające z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy p.d.f. okresy w przypadku zamiany odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany. Na podstawie art. 28 ust. 1 i 2 p.d.f. przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, w tym zamiany, nie łączy się z dochodami z innych źródeł, a podatek z tego tytułu ustala się w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu (...)”.

2. OPODATKOWANIE ZNIESIENIA WSPÓŁWŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI

W przypadku współwłasności nieruchomości współwłaściciel w każdym czasie może domagać się zniesienia współwłasności ułamkowej na zasadach określonych w art. 211 i 212 Kodeksu cywilnego. W istocie podział ten może mieć postać:

- podziału fizycznego nieruchomości, w wyniku którego poszczególni współwłaściciele nabywają fizycznie wydzielone części jako odrębną własność,
- przyznania nieruchomości jednemu współwłaścicielowi z obowiązkiem spłaty pozostałych.

Jeżeli chodzi o skutki podatkowe podziału nieruchomości, to należy wskazać, że co do zasady będzie on obojętny podatkowo, natomiast konsekwencje w podatkach dochodowych pojawią się wyłącznie w przypadku, kiedy zniesienie współwłasności będzie mieć charakter odpłatny. W innych przypadkach zastosowanie znajdzie Ustawa o podatku od spadków i darowizn³².

³² Tak: Pismo z dnia 7 maja 2010 r., Izba Skarbowa w Bydgoszczy, znak: ITPB2/415-151/10/TJ.

3. PRZENIESIENIE WŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI POPRZEZ SPADEK LUB DAROWIZNĘ

Nieodpłatne przekazanie nieruchomości w drodze spadku lub darowizny znajduje się poza zakresem przedmiotowym Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 PDOFizU przedmiotowej ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom Ustawy o podatku od spadków i darowizn.

4. NABYCIE NIERUCHOMOŚCI W FORMIE DZIAŁU SPADKU

Spadkobiercy są współwłaścicielami nieruchomości, do momentu podziału spadku lub innego zniesienia współwłasności. W wyniku ww. zdarzeń, nieruchomość może przypaść jednej osobie, z jednoczesnym zobowiązaniem jej do spłat na rzecz pozostałych współspadkobierców. Osoba taka nabywa wówczas całą nieruchomość, pomimo tego, że jej udział w spadku nie obejmował całej nieruchomości, zaś otrzymujący spłatę, zbywają swoje udziały w spadku. W związku z powyższym, otrzymujący spłatę, dokonują rozporządzenia swoim udziałem w spadkowej nieruchomości na podstawie działu spadku, z którego przychód nie podlega przepisom podatku od spadków i darowizn. Jeżeli przychody nabyte tytułem działu spadku nie podlegają przepisom podatku od spadków i darowizn, to nie ma do nich zastosowania wyłączenie zawarte w art. 2 ust. 1 pkt 3 PDOFizU. W związku z tym, od tej transakcji, traktowanej jako odpłatne zbycie nieruchomości, zbywcy uiszczają podatek dochodowy. Oczywiście zbywcy udziału w spadku mogą korzystać ze zwolnień, przysługującym zbywcom nieruchomości.

Powyższe stanowisko znajduje uzasadnienie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 8 maja 2013 r., sygn. akt: II FSK 1905/11, LEX nr 1329094 wskazał, że: „(...) Skarżący dokonuje rozporządzenia swoim udziałem w spadkowej nieruchomości na podstawie działu spadku, z którego przychód – na co wskazuje analiza art. 1 u.p.s.d. – nie podlega przepisom podatku od spadków i darowizn. Jeśli przychody nabyte tytułem działu spadku nie podlegają przepisom podatku od spadków i darowizn, to nie ma zastosowania wyłączenie zwarte w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (...)”

Należy również zwrócić uwagę na zwolnienie z opodatkowania, które obowiązywało do końca 2006 r., określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit d) PDOFizU. Zgodnie z ww. przepisem wolne od podatku dochodowego były w całości przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli ich nabycie nastąpiło w drodze

spadku lub darowizny. Na podstawie art. 7 ustawy zmieniającej do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2006 r. stosowało się zasady określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r. W świetle powyższego, należy wskazać, że o zastosowaniu wskazanej preferencji decyduje moment uzyskania nieruchomości. Miało to praktyczne znaczenie do końca 2011 r., ponieważ dawało możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania wobec nieruchomości zbytych przed upływem 5 lat od końca roku, w którym zostały nabyte lub wybudowane.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 maja 2013 r., sygn. akt: II FSK 1905/11:

„(...) Skarżący dokonuje rozporządzenia swoim udziałem w spadkowej nieruchomości na podstawie działu spadku, z którego przychód – na co wskazuje analiza art. 1 u.p.s.d. – nie podlega przepisom podatku od spadków i darowizn. Jeśli przychody nabyte tytułem działu spadku nie podlegają przepisom podatku od spadków i darowizn, to nie ma zastosowania wyłączenie zwarte w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (...)”.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 19 lipca 2012 r., sygn. akt: I SA/OI 334/12:

„(...) W przypadku działu spadku, w skład którego wchodzi wyłącznie spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego związanego ze spłatą dochodzi do dwóch odrębnych zdarzeń, wywołujących skutki prawopodatkowe na gruncie dwóch ustaw podatkowych, a mianowicie: nabycia udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, które podlega regulacjom u.p.s.d., a do którego zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. nie stosuje się przepisów tej ustawy oraz następnie odpłatnego zbycia udziału w tym prawie, którego zasady opodatkowania zostały uregulowane w u.p.d.o.f. (...)”.

5. OPODATKOWANIE UMOWY DOŻYWCIA

Z art. 908 § 1 Kodeksu cywilnego wynika, że jeżeli w zamian za przeniesienie własności nieruchomości nabywca zobowiązał się zapewnić zbywcy dożywotnie utrzymanie (umowa o dożywocie), powinien on, w braku odmiennej umowy, przyjąć zbywcę jako domownika, dostarczać mu wyżywienia, ubrania, mieszkania, światła i opału, zapewnić

mu odpowiednią pomoc i pielęgnowanie w chorobie oraz sprawić mu własnym kosztem pogrzeb odpowiadający zwyczajom miejscowym.

Aby ustalić, czy powyższa czynność spowoduje konsekwencje na gruncie podatków dochodowych, należy sprawdzić, czy umowa dożywocia stanowi odpłatne zbycie nieruchomości, czy też nie, gdyż jedynie w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości po stronie podatnika powstaje przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Jak podkreśla się w orzecznictwie sądów administracyjnych: „Umowa o dożywocie jest umową wzajemną, jednakże nie jest ona umową odpłatną, a konstatacja ta jest istotna, albowiem zwrotowi «nabycie», o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., należy nadać znaczenie cywilnoprawne, tj. obok sprzedaży każde prawem dopuszczalne przeniesienie prawa własności rzeczy na osobę trzecią, przy czym ustawodawca podatkowy opodatkowuje jedynie takie zbycie, które ma charakter odpłatny”³³. Ostatecznie jednak Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 8 grudnia 2011 r., sygn. akt: II FSK 1101/10, stwierdził, że: **„Umowa dożywocia w zamian za mieszkanie ma charakter odpłatny i fiskus może ustalić jej wartość”**.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 21 grudnia 2010 r., sygn. akt: I SA/Wr 639/10:

„(...) w świetle art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. nie można przypisać charakteru odpłatnego zbycia umowie o dożywocie, umowa ta nie stanowi źródła przychodu wymienionego w tym przepisie, podlegającego opodatkowaniu. Ponadto należy zwrócić uwagę, że nie jest możliwe zastosowanie art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f., w którym przy ustalaniu podstawy opodatkowania bierze się wartość wyrażoną w umowie (lub wartość rynkową), która w przypadku umowy o dożywocie nie występuje. Ustawodawca nie wprowadził przepisu w ustawie podatkowej, który nakazywałby wycenę przychodu dożywotnika poprzez wartość nieruchomości (tak jak np. przy umowie zamiany). Ze względu na losowy charakter umowy, oznaczający nieokreślony w chwili jej zawarcia czas jej trwania, nie jest możliwe dokonanie wyceny wartości świadczeń udzielanych dożywotnikowi do opodatkowania (...)”.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 lipca 2012 r., sygn. akt: II FSK 2625/10:

³³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 21 stycznia 2010 r., sygn. akt: I SA/Kr 1587/09.



„(...) umowa o dożywocie ma charakter odpłatny. O odpłatnym charakterze umowy dożywocia miała także świadomość sama podatniczka, twierdząc we wniosku interpretacyjnym, że wartość lokalu, jak i wartość świadczeń, do których będą zobowiązani nabywcy, wzajemnie się znoszą. Konkludując, można stwierdzić, że w świetle wcześniejszych wywodów cena odpłatnego zbycia nie musi być wyrażona w pieniądzu, bowiem zapłatą za przeniesienie własności była inna forma przysporzenia majątkowego, jakim było – jak to ujęto w treści zapytania – zapewnienie stałej opieki z uwagi na podeszły wiek, zły stan zdrowia i niskie dochody. (...) W rozpoznawanej sprawie mamy do czynienia z odpłatnym zbyciem nieruchomości, stanowiącym źródło przychodu, o jakim mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. (...)”.

Postanowienie NSA z 2 kwietnia 2014 r., II FSK 1046/12

"Czy przy umowie o dożywocie możliwe jest określenie przychodu ze źródła, 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 2012 r. poz. 361 z późn. zm.), na zasadach wynikających z art. 19 ust. 1 i 3 tej ustawy?"

6. OPODATKOWANIE WNIESIENIA NIERUCHOMOŚCI JAKO WKŁADU NIEPIENIĘŻNEGO OD SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ LUB SPÓŁDZIELNI

W przypadku przeniesienia własności nieruchomości w zamian za udziały lub akcje w spółce albo też wkłady w spółdzielni przychodem zbywającego będzie nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce mającej osobowość prawną albo wkładów w spółdzielni, objętych w zamian za wkład niepieniężny (nieruchomość)³⁴.

Należy jednak podkreślić, że do ustalenia wartości przychodu określonego w art. 17 ust. 1 pkt 9 PDOFizU ma zastosowanie wyłącznie zdanie pierwsze art. 19 ust. 1 tej ustawy, zgodnie z którym **przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 PDOFizU, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia**; w przypadku przychodu z tytułu udziałów w spółce w zamian za wkład niepieniężny jest to wartość nominalna tych udziałów określona w umowie pomniejszona o koszty nabycia wkładu niepieniężnego³⁵.

Jednakże w przypadku, gdy organ podatkowy uzna, że określona w umowie wartość przedmiotu aportu (nieruchomości) bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega

³⁴ Zob.: art. 17 ust. 1 pkt 9 PDOFizU.

³⁵ Tak: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2006 r., sygn. akt: II FSK 558/05.



od wartości rynkowej, będzie miał możliwość zakwestionowania wartości wkładu wnoszonego do spółki, nie zaś wartości nominalnej udziałów lub akcji obejmowanych w zamian za aport.

Jeżeli chodzi o datę powstania przychodu z tytułu objęcia udziałów w zamian za nieruchomości wniesioną w formie aportu, to może nią być dzień:

- zarejestrowania spółki,
- wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki,
- wydania dokumentów akcji, jeśli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.

Metoda ustalania kosztów w celu określenia dochodu z tytułu objęcia udziałów w zamian za wkład niepieniężny w postaci nieruchomości została określona w art. 22 ust. 1e pkt 1 PODOFizU, zgodnie z którym w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – na dzień objęcia tych udziałów (akcji) bądź wkładów – koszt uzyskania przychodu ustala się w wysokości wartości początkowej przedmiotu wkładu, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1 ww. ustawy, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 5 sierpnia 2010 r., sygn. akt: I SA/Sz 221/10:

„Wniesienie nieruchomości będącej środkiem trwałym wykorzystywanym na potrzeby związane z działalnością gospodarczą jako wkładu niepieniężnego do spółki osobowej nie pociąga za sobą otrzymania przez osobę dokonującą takiego przeniesienia odpłatności. Nie wiąże się z nim także otrzymanie od spółki osobowej czegokolwiek w zamian, w przeciwieństwie do sytuacji aportów do spółek mających osobowość prawną lub do spółdzielni”.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 lutego 2009 r., sygn. akt: III SA/Wa 2926/08:

„(...) Wniesienie (...) wkładu niepieniężnego do spółki komandytowej nie pociąga za sobą otrzymania przez osobę dokonującą aportu odpłatności. Co więcej, nie wiąże się z nim otrzymanie od spółki komandytowej czegokolwiek w zamian, w przeciwieństwie do sytuacji aportów do spółek osobowych lub do spółdzielni (...)”.

7. WNIESIENIE NIERUCHOMOŚCI JAKO WKŁADU NIEPIENIĘŻNEGO DO SPÓŁKI OSOBOWEJ

Nie ulega wątpliwości, że wniesienie do spółki osobowej nieruchomości w formie aportu stanowi jedną z form przeniesienia własności nieruchomości na rzecz spółki. Należy jednak wskazać, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie przychodu nie odnosi się do aportów (w tym nieruchomości) do spółek osobowych.

Zgodnie z przeważającą linią orzeczniczą: **„Wniesienie nieruchomości, będącej środkiem trwałym wykorzystywanym na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, jako wkładu niepieniężnego do spółki osobowej, nie pociąga za sobą otrzymania przez osobę dokonującą takiego przeniesienia odpłatności. Nie wiąże się z nim także otrzymanie od spółki osobowej czegokolwiek w zamian, w przeciwieństwie do sytuacji aportów do spółek mających osobowość prawną lub do spółdzielni”³⁶.**

8. PRZEWŁASZCZENIE NIERUCHOMOŚCI A PRZYCHÓD Z ODPLATNEGO ZBYCIA

Institucja przewłaszczenia na zabezpieczenie (przewłaszczenia powierniczego) jest rzeczowym sposobem zabezpieczenia wierzytelności. Wzmiankowanej instytucji nie unormowano przepisami prawa cywilnego, została ona jednak wykształcona w praktyce.

Umowa przewłaszczenia na zabezpieczenie polega na **przeniesieniu własności rzeczy na wierzyciela z zastrzeżeniem warunku, iż w przypadku zaspokojenia wierzyciela własność rzeczy zostanie ponownie przeniesiona na dłużnika**. Istota przewłaszczenia na zabezpieczenie sprowadza się do powierniczego (fiducjarnego) przeniesienia własności. Celem przeniesienia własności przedmiotu umowy nie jest bowiem powiększenie majątku wierzyciela, lecz jedynie zabezpieczenie wierzytelności przysługującej względem dłużnika.

Zgodnie z brzmieniem art. 10 ust. 2 pkt 1 PDOFizU przepisów o odpłatnym zbyciu nieruchomości nie stosuje się do przychodów z odpłatnego zbycia na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu, do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy. Jak słusznie bowiem podnoszą organy podatkowe, zawarcie umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie

³⁶ Tak: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 5 sierpnia 2010 r., sygn. akt: I SA/Sz 221/10, podobnie: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 26 stycznia 2010 r., sygn. akt: I SA/Gd 912/09, Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 10 marca 2010 r., sygn. akt: I SA/Bd 70/10.

kredu między klientem a bankiem ma na celu jedynie zabezpieczenie przysługującej wierzytelności, a nie nabycie przez wierzyciela własności przewłaszczonego przedmiotu³⁷.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 6 kwietnia 2000 r., sygn. akt: II AKA 79/00:

„Umowa o przewłaszczenie na zabezpieczenie stanowi tzw. powiernicze przeniesienie własności, polegające na zabezpieczeniu wierzytelności przez przeniesienie na wierzyciela prawa własności rzeczy ruchomej z jednoczesnym ustanowieniem zobowiązania wierzyciela do korzystania przez dłużnika z prawa własności w granicach ustalonych przez strony”.

Pismo z dnia 29 maja 2009 r., Izba Skarbowa w Poznaniu, znak: ILPB2/415-233/09-2/JK:

„Zawarcie umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie kredytu między Zainteresowaną a bankiem ma na celu jedynie zabezpieczenie przysługującej wierzytelności, a nie chęć nabycia przez wierzyciela własności przewłaszczonego przedmiotu. Z uwagi na fakt, iż rzeczywiste (ostateczne) przeniesienie własności nieruchomości na przejmującego nastąpi dopiero w sytuacji niewywiązania się przez Wnioskodawczynię z zaciągniętego zobowiązania, jak również ze względu na podstawę przeniesienia własności nieruchomości na pożyczkodawcę (zabezpieczenie kredytu) oraz ograniczenia pożyczkodawcy w wykonywaniu jego uprawnień właścicielskich w określonym przez strony umowy terminie – stwierdzić należy, że w sytuacji przedstawionej we wniosku nieodpłatne korzystanie z nieruchomości przez Zainteresowaną odbywać się będzie w ramach Jej uprawnień do tej nieruchomości jako jej posiadacza (właściciela)”.

9. PODZIAŁ MAJĄTKU MAŁŻEŃSKIEGO

Jeżeli małżonkowie nie uregulowali w sposób umowny swojego ustroju majątkowego przed zawarciem małżeństwa lub w czasie trwania małżeństwa, istnieje między nimi ustrój wspólności majątkowej małżeńskiej. Ustawowa wspólność majątkowa małżeńska trwa do chwili rozwiązania, unieważnienia małżeństwa lub zawarcia umowy o rozdzielności majątkowej. Zniesienie wspólności ustawowej kreuje prawo małżonków do majątku wspólnego na zasadzie współwłasności w częściach ułamkowych, która

³⁷ Pismo z dnia 29 maja 2009 r., Izba Skarbowa w Poznaniu, znak: ILPB2/415-233/09-2/JK.



z reguły jest stanem przejściowym i prowadzi do podziału majątku. Podział majątku wspólnego może nastąpić bądź na mocy umowy między małżonkami, bądź na mocy orzeczenia sądu. Samo dokonanie podziału majątku wspólnego nie podlega podatkowi dochodowemu, nawet jeżeli dochodzi do wyrównania dorobku. Jeżeli jednak małżonek, któremu po podziale przypadła nieruchomość, chce ją sprzedać, istotne jest, czy od końca roku, w którym przedmiotowa nieruchomość została nabyta minęło 5 lat. Zgodnie z powszechnym stanowiskiem sądów administracyjnych i organów podatkowych, w takiej sytuacji decyduje data nabycia nieruchomości w czasie trwania małżeństwa, ale tylko wtedy gdy wartość otrzymanej przez małżonka nieruchomości w wyniku podziału majątku mieści się w udziale, jaki przysługiwał mu w całym majątku małżeńskim. Jeżeli wartość nieruchomości przewyższa wartość idealnej połowy majątku lub takiej, którą przyjęto przy podziale majątku wspólnego, w tej części traktuje się ją jak nabycie udziału w nieruchomości w dacie podziału majątku. Jeżeli od nabycia pierwszej części nieruchomości upłynęło więcej niż 5 lat, a od nabycia pozostałej części nieruchomości w drodze rozwodu mniej niż 5 lat, opodatkowana będzie tylko ta część przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości, która odpowiada udziałowi nabytemu wskutek rozwodu.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 15 lutego 2008 r., sygn. akt: I SA/Łd 1151/07:

„(...) Niezależnie jednak od rodzaju współwłasności, jaki przysługuje małżonkom w czasie trwania i po rozwiązaniu małżeństwa mamy do czynienia ze współwłasnością, czyli z jednym z rodzajów własności. (...) Niepodzielności wspólnego prawa nie należy jednak utożsamiać z niemożnością zniesienia współwłasności bądź niemożnością ustalenia przez współwłaścicieli sposobu korzystania z rzeczy (por. S. Rudnicki, op. cit. s. 186, E. Skowrońska-Bocian - op. cit. s. 469-470). Przy współwłasności ułamkowej wskazuje się, iż jej istotą jest to, iż podziałowi podlega nie rzecz, lecz jedynie prawo własności do tej rzeczy, odpowiednio do wielkości udziałów poszczególnych współwłaścicieli. Przynależna każdemu ze współwłaścicieli część prawa dotyczy i obejmuje całą rzecz (tzw. teoria podziału- por. E. Skowrońska-Bocian, op. cit. s. 469 i powołana tam literatura). (...)”

Pismo z dnia 3 listopada 2011 r. Izba Skarbowa w Poznaniu, nr ILPB2/415-806/11-2/TR:

„(...) za datę nabycia nieruchomości lub prawa, które przypadły danej osobie w wyniku podziału majątku dorobkowego małżeńskiego, należy przyjąć datę ich nabycia w czasie trwania wspólności ustawowej, ale tylko wówczas, jeżeli podział jest ekwiwalentny w naturze i nie towarzyszą mu spłaty i dopłaty lub jeżeli wartość otrzymanych przez daną

osobę nieruchomości lub praw w wyniku tego podziału mieści się w udziale, jaki temu małżonkowi przysługuje w majątku dorobkowym małżeńskim. (...)

XI. OPODATKOWANIE ODPLATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI PODATKIEM ZRYCZAŁTOWANYM

Zgodnie z art. 9a ust. 1 PDOFizU podatnik może dokonać wyboru opodatkowania między opodatkowaniem na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych a jedną z form opodatkowania zryczałtowanego. Formami tymi są:

- ryczałt od przychodów ewidencjonowanych oraz
- karta podatkowa

– uregulowane w Ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

W kontekście powyższego należy wskazać, że istnieje możliwość opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości w postaci ryczałtu ewidencjonowanego. Artykuł 12 ust. 10 ZPDU umożliwia opodatkowanie ryczałtem ewidencjonowanym sprzedaży nieruchomości. W przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości będących środkami trwałymi, ujętych w wykazie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym także w przypadku odpłatnego zbycia wskazanych składników majątku oraz spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego lub udziału w takim prawie, nieujętych w wykazie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wykorzystywanych w pozarolniczej działalności gospodarczej – bez względu na okres ich nabycia **ryczałt od przychodów ewidencjonowanych wynosi 10% uzyskanego przychodu**, nawet jeżeli przed zbyciem zostały wycofane z pozarolniczej działalności gospodarczej, a pomiędzy pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składnik majątku został wycofany z działalności, i dniem jego zbycia nie upłynęło 6 lat.

W myśl art. 12 ust. 10a ZPDU w przypadku odpłatnego zbycia budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie, wykorzystywanych w pozarolniczej działalności gospodarczej – jeżeli odpłatne zbycie zostało dokonane przed upływem 5 lat,

licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, stosuje się art. 21 ust. 1 pkt 131 i art. 30e PDOFizU.

Stanowisko wobec opodatkowania zwrotu wywłaszczonej nieruchomości zawiera wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 14 listopada 2012 r., sygn. akt: I SA/Op 304/12:

„Przy zwrocie wywłaszczonej nieruchomości oraz prawa użytkowania wieczystego, tzw. gruntów warszawskich data nabycia praw do spadku nie może być uznana za nabycie nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., albowiem w wyniku nabycia spadku doszło wyłącznie do przeniesienia na spadkobierców roszczenia (uprawnienie) o charakterze majątkowym do ustanowienia prawa użytkowania wieczystego i prawa własności posadowionego na nim budynku. Natomiast przeniesienie prawa własności nieruchomości budynku i prawa do użytkowania wieczystego gruntu na spadkobierców (w tym skarżącą) następuje dopiero w wyniku wykonania decyzji administracyjnych. Obrót prawem do żądania ustanowienia prawa użytkowania wieczystego gruntu należy zaliczyć do tego rodzaju praw majątkowych, z których przychody podlegają opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 18 u.p.d.o.f., a nie praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy”.

XII. OPODATKOWANIE NIERUCHOMOŚCI POŁOŻONYCH NA TERYTORIUM RP

Na wstępie należy wskazać, że zgodnie z art. 3 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r., nr 54, poz. 654, ze zm., zwana dalej: UoPDOP) podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (**nieograniczony obowiązek podatkowy**).

Podatnicy, którzy nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (**ograniczony obowiązek podatkowy**).

Zgodnie z art. 3 ust. 2a PDOFizU za dochody (przychody) osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

- pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia,
- działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia,
- działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- **położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości, w tym ze sprzedaży takiej nieruchomości.**

Należy jednak mieć na uwadze, że część umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawiera tzw. klauzulę nieruchomościową (np. umowy z Niemcami, Szwecją, Austrią, Danią oraz Francją). Najczęściej klauzula stanowi, że zyski osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie osiągnęte przez nią z tytułu przeniesienia własności akcji (udziałów) w spółce, której aktywa majątkowe składają się w więcej niż 50 procentach bezpośrednio lub pośrednio z majątku nieruchomego położonego w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

BIBLIOGRAFIA

1. Bartosiewicz Adam, Kubacki Ryszard, *Komentarz do art. 10, art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, LEX 2013.
2. Bartosiewicz Adam, Kubacki Ryszard, *PIT. Leksykon*, Unimex, Wrocław 2011.
3. Bauta-Szostak Justyna, Bogdański Bartosz, *Nieruchomości. Sprzedaż, najem, dzierżawa*, Difin, Warszawa 2011.
4. Bobrus Ewelina, *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
5. Zieleń Sławomir, *Obrót nieruchomościami a podatki dochodowe i VAT. Problemy praktyczne*, Unimex, Wrocław 2013.





Prezentacja



„Opodatkowanie dochodów/przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości podatkiem dochodowym od osób fizycznych”



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



OPODATKOWANIE DOCHODÓW/PRZYCHODÓW Z ODPLATNEGO ZBYCIA NIERUCHOMOŚCI PODATKIEM DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

Szkolenia są współfinansowane ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego

1



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Definicja nieruchomości



Zgodnie z art. 46 § 1 Kodeksu cywilnego nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Więcej informacji: skrypt, str. 5-6.



2

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej lub wybudowanej do końca 2006 r. (1)

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1588) **do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c PODOFizU, nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2006 r., stosuje się zasady określone w PODOFizU, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r.**

3

Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej lub wybudowanej do końca 2006 r. (2)

Podstawę opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości stanowił **przychód, czyli cena określona w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia**. Przychodem była cena określona w umowie, niezależnie od tego, czy została uiszczona w pieniądzu, czy też w innej formie.

Więcej informacji: skrypt, str. 7.

Stan prawny do 2006 r. – termin płatności podatku



Podatek jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia, na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania podatnika, jednakże zryczałtowany podatek ze sprzedaży nieruchomości nie jest ustalany wówczas, gdy podatnik uzyskujący przychód **w terminie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży złoży oświadczenie, iż przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczy na cele uzasadniające zwolnienie tego przychodu od podatku, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e PODOFizU**, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r.

Stan prawny do 2006 r. – warunki zwolnienia

W praktyce pojawiły się sytuacje, w których podatnicy nie zachowali ww. 14 – dniowego terminu na złożenie oświadczenia o wydatkowaniu przychodu na określone cele, które uprawniają do zwolnienia, jednakże mimo to wydatkowali kwoty uzyskanego przychodu na cele mieszkaniowe. W takiej sytuacji pojawiało się pytanie, czy podatnik spełnił przesłanki do zastosowania zwolnienia.

Więcej informacji: skrypt, str. 8.



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Stan prawny do 2006 r. – skutki oświadczenia



Złożenie oświadczenia o przeznaczeniu środków ze sprzedaży na cele mieszkaniowe powoduje, że na podatniku nie ciąży obowiązek wpłacenia podatku w terminie 14 dni od uzyskania przychodu.

Więcej informacji: skrypt, str. 9.

7



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Stan prawny do 2006 r. – skutki oświadczenia (1)

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 czerwca 2011 r., sygn. akt: II FSK 311/10.

„(...) Złożone w trybie art. 28 ust. 2 u.p.d.o.f. oświadczenie o wydatkowaniu przychodu jest zapowiedzią spełnienia warunków do zwolnienia podatkowego. Oświadczenie to zatem skutkuje jedynie odroczeniem płatności podatku na wypadek, gdyby za dwa lata podatnik faktycznie nabył prawo do wspomnianego zwolnienia. Odroczenia tego nie można utożsamiać z ustanowieniem nowego dwuletniego terminu płatności dla podatników, którzy złożyli stosowne oświadczenie i zamierzają wydatkować przychód na cele mieszkaniowe.



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Stan prawny do 2006 r. – skutki oświadczenia (2)

W dalszym ciągu termin płatności jest jeden, a mianowicie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży. Wynika to z treści art. 28 ust. 3 u.p.d.o.f., który stanowiąc o "terminie płatności" odsyła do ust. 2, określającego wspomniany 14-dniowy termin liczony od dnia dokonania sprzedaży. (...)"

Stanowisko analogiczne zostało zaprezentowane również przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie wielkopolskim w wyroku z dnia 20 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Go 379/10.



Stan prawny do 2006 r. – skutki oświadczenia (1) (stanowisko odmienne)

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 maja 2008 r., sygn. akt: II FSK 412/07.

„(...) pięcioletni termin przedawnienia zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych zaczął biec, począwszy od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął dwuletni termin na wydatkowanie przez podatniczkę przychodu uzyskanego ze sprzedaży na budowę domu. Zgodnie bowiem z treścią art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.



Stan prawny do 2006 r. – skutki oświadczenia (2) (stanowisko odmienne)

Natomiast zgodnie z przepisem art. 28 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a tej ustawy, wówczas 10-procentowy zryczałtowany podatek dochodowy płatny jest najpóźniej następnego dnia po upływie dwuletniego terminu. (...) termin płatności zryczałtowanego podatku dochodowego, w związku z niewywiązaniem się z ustawowych warunków, upłynął dnia 1 grudnia 2002 r. Natomiast termin przedawnienia zaczął biec od końca tego roku kalendarzowego. Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym z tytułu sprzedaży nieruchomości, z której przychody zadeklarowano na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych i wzniesienie własnego budynku mieszkalnego, upływał więc z końcem 2007 r. (...).”



Stan prawny do 2006 r. – obowiązki sprawozdawcze

Podatnik jest zobowiązany do złożenia w terminie płatności podatku deklaracji PIT-23 według wzoru obowiązującego do dnia 31 grudnia 2006 r., chyba że złoży oświadczenie o przeznaczeniu przychodu ze sprzedaży mieszkania na cele mieszkaniowe.

Stan prawny do 2006 r. – zakres zwolnienia

Wolne od podatku dochodowego są niektóre przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych w części wydatkowanej nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży.

Przychody te zostały wskazane w skrypcie na str. 10.

Stan prawny do 2006 r. – warunki zwolnienia

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 września 1994 r., sygn. akt: SA/Gd 2605/93.

„(...) Fakt nabycia prawa do lokalu mieszkalnego przed uzyskaniem przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32, nie wyłącza automatycznie zwolnienia tych przychodów od podatku dochodowego (...)”.

Stan prawny do 2006 r. – warunki zwolnienia

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) w Gdańsku z dnia 5 kwietnia 2000 r., sygn. akt: I SA/Gd 535/98

„(...) Warunkiem zwolnienia od podatku przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości jest wyłączone przeznaczenie przychodów w całości lub części na nabycie w kraju w określonym terminie od dnia sprzedaży innego budynku lub lokalu mieszkalnego, nie ma natomiast decydującego znaczenia fakt, że umowa zbycia nastąpiła później, niż umowa nabycia. Data zbycia nieruchomości jest o tyle nieistotna, że przychód może nastąpić wcześniej, jeżeli strony tak postanowią. Faktycznie zatem na poczet ceny uzgodnionej w umowie sprzedaży podatnicy mogą uzyskać przychody przed zawarciem tej umowy (...)”.

Stan prawny do 2006 r. – umowa przedwstępna

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 czerwca 2010 r., sygn. akt: III SA/Wa 118/10.

„(...) Nie można przyjąć, by wydatkowanie części przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c u.p.d.o.f., na remont lokalu stanowiącego własność osoby trzeciej, nawet jeżeli lokal ten ostatecznie został zakupiony przez podatnika, mogło skutkować zastosowaniem zwolnienia (...)”.

Więcej informacji: skrypt, str. 11-12.

Stan prawny do 2006 r. – warunki zwolnienia

Problemem wymagającym rozstrzygnięcia jest kwestia, czy warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest wykorzystanie środków na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych. W orzecznictwie można znaleźć dwa przeciwne poglądy. Zostały one przedstawione w skrypcie na str. 12.

Stan prawny do 2006 r. – warunki zwolnienia

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 grudnia 1999 r., sygn. akt: III SA 7984/98:

„(...) Nie demonizując problematyki kolejności uiszczenia ceny sprzedaży w każdym razie po to, aby skorzystać z ulgi, przychód określonej kwoty z tytułu sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych musi nastąpić wcześniej aniżeli wydatkowanie określonej kwoty na cele wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (...)”.

Stan prawny do 2006 r. – warunki zwolnienia

Stanowisko, o którym mowa powyżej akceptowane jest również przez organy podatkowe. Przykładowo, w postanowieniu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 26 kwietnia 2006 r., nr WP/415-30/06/1 Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdańsku stwierdza: „(...)podstawą okolicznością decydującą o zastosowaniu powyższego zwolnienia jest przeznaczenie przychodów uzyskanych ze sprzedaży lokalu mieszkalnego na cele i w terminach określonych w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a) lub lit. e)(...)”.

Stan prawny do 2006 r. – inne przypadki zwolnienia

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. PDOFizU wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych:

- 1) w całości – jeżeli sprzedaż nastąpiła w celu uzyskania, w zamian za te nieruchomości lub prawa, spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu albo budynku mieszkalnego lub jego części,
- 2) w całości – jeżeli sprzedaż nastąpiła w wykonaniu lub w związku z wielostronną umową o zamianie tych budynków lub praw do lokali,
- 3) w całości – jeżeli ich nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny,
- 4) w części wydatkowanej, nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży, na spłatę kredytu lub pożyczki, a także odsetek od kredytu lub pożyczki zaciągniętych na cele, o których mowa w lit. a, w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym również na spłatę kredytu lub pożyczki oraz odsetek od tego kredytu lub pożyczki zaciągniętych przed dniem uzyskania tych przychodów.

Spłata kredytu wraz z odsetkami (tzw. kredytu refinansowego) a zwolnienie (1)

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie 7 sędziów NSA W-wa z dnia 4 grudnia 2012 r., sygn. akt: II FPS 3/12 (skrypt, str. 14).

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt: II FSK 1736/11 (skrypt, str. 15).

Splata kredytu wraz z odsetkami (tzw. kredytu refinansowego) a zwolnienie (2)

Należy zaznaczyć, że katalog rodzajów inwestycji określony przepisem art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., jest katalogiem zamkniętym, tzn. odliczeniu podlegają wydatki enumeratywnie w nim wymienione, a rozszerzająca interpretacja tego przepisu jest niedozwolona.

Reasumując, w przedstawionym stanie faktycznym, zgodnie z wyżej przytoczonymi przepisami, środki uzyskane w 2007 r. ze sprzedaży nieruchomości – zakupionej w 2006 r., wydatkowane na nabycie cesji praw, nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i e.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 9.03.2009 r., sygn.: IPPB2/415-1618/08-2/AK.

Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej lub wybudowanej w 2007 i 2008 r. (1)

W stanie prawnym obowiązującym w latach 2008 i 2009 nie uległa zmianie podstawowa zasada, zgodnie z którą sprzedaż nieruchomości po upływie okresu pięciu lat od końca roku, w którym nabyto lub wybudowano nieruchomość, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej lub wybudowanej w 2007 i 2008 r. (2)

Kluczową zmianą wprowadzoną od dnia 1 stycznia 2007 r. jest zmiana zasad opodatkowania. Nowe zasady opodatkowania wynikają z art. 30e PDOFiZU, który reguluje zasady opodatkowania w miejsce wykreślonego art. 28 PDOFiZU. Zgodnie z ww. przepisem **podatek wynosi 19% podstawy obliczenia podatku, natomiast podstawą obliczenia podatku jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem a kosztami uzyskania przychodów.**

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – wysokość przychodu

Przychód powinien być równy wartości rynkowej zbywanej nieruchomości. Wartość tę wyznaczają przeciętne ceny porównywalnych nieruchomości z uwzględnieniem stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia. Przychodem jest kwota, którą podatnik powinien otrzymać, a nie kwota faktycznie uzyskana.

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – koszty nabycia (1)

Koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia:

- stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania (art. 22 ust. 6c PODOFizU),
 - stanowią udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania, oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn (art. 22 ust. 6d PODOFizU).
- Więcej informacji: skrypt, str. 16.

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – koszty nabycia (2)

Do kosztów nabycia lub wytworzenia nieruchomości można zaliczyć:

- cenę zakupu nieruchomości,
- podatek od czynności cywilnoprawnych zapłacony przy nabyciu nieruchomości,
- opłaty notarialne zapłacone przy nabyciu nieruchomości,
- opłaty administracyjne związane z nabyciem nieruchomości,
- koszty pośrednictwa zapłacone przy nabyciu nieruchomości,
- odsetki od kredytu, pożyczki na zakup lub wybudowanie nieruchomości,
- koszty remontów,
- koszty wyposażenia nieruchomości, które stają się jej częścią składową.

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – koszty nabycia (3)

Dokumentowanie:

Wydatki mogą być dokumentowane fakturami VAT, rachunkami, ale również paragonami fiskalnymi, wraz z innymi dokumentami opisującymi te wydatki. Wysokość nakładów ustala się natomiast na podstawie faktur VAT oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – koszty nabycia (4)

Zgodnie z art. 22 ust. 6f PODOFizU koszty nabycia lub koszty wytworzenia, o których mowa powyżej, są corocznie podwyższane, począwszy od roku następującego po roku, w którym nastąpiło nabycie lub wytworzenie zbywanych rzeczy lub praw majątkowych, do roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym nastąpiło ich zbycie, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku podatkowego w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego, ogłaszanemu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – koszty nabycia (5)

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu dnia 23 lutego 2010 r., sygn. akt: I SA/Wr 801/10 (skrypt, str. 17).
- Postanowienie w sprawie interpretacji z dnia 11 września 2007 r., Izba Skarbowa w Krakowie, sygn. akt: PB2/4150-31/07/KZ (skrypt, str. 18).
- Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2013 r., sygn.: II FSK 1299/11 (skrypt, str. 19).
- Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2012 r., sygn.: II FSK 574/11 (skrypt, str. 19).
- Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 30.01.2013 r., IPTPB2/415-739/12-5/JR (skrypt, str. 19).

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – obowiązki sprawozdawcze

Kwotę podatku należy wykazać, w zależności od sytuacji faktycznej podatnika, w zeznaniu rocznym:

- PIT-36,
- PIT-36L,
- PIT-38.

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – ulga meldunkowa (1)

W omawianym stanie prawnym, podobnie jak w poprzednim, zbycie nieruchomości po upływie 5 lat od końca roku, w którym ją nabyto lub wybudowano, nie podlega opodatkowaniu. Zmiana polega na tym, że dla przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych w 2007 i 2008 r. nie jest możliwe zwolnienie z podatku ze względu na wydatkowanie środków pieniężnych na własne cele mieszkaniowe, co miało miejsce w stanie prawnym do końca 2006 r., ponieważ zwolnienie to zastąpiono **tzw. ulgą meldunkową**.

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – ulga meldunkowa (2)

Ulgą meldunkowa została uregulowana w art. 21 ust. 1 pkt 126 PODOFizU (skrypt, str. 20).

Zgodnie z art. 6 ust. 1 Ustawy o ewidencji ludności i dowodach pobytem stałym jest zamieszkanie w określonej miejscowości pod oznaczonym adresem z zamiarem stałego przebywania.

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – ulga meldunkowa (3)

Nie jest też konieczne, aby przez cały 12-miesięczny okres, o którym mowa w omawianym przepisie, podatnik był właścicielem nieruchomości bądź podmiotem, któremu przysługują prawa spółdzielcze do lokalu. Nie ulega również wątpliwości, że przed odpłatnym zbyciem musi upłynąć okres 12 miesięcy zameldowania, jednakże omawiany przepis nie wprowadza wymogu, aby została zachowana ciągłość zameldowania przed datą zbycia.

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – ulga meldunkowa (4)

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 stycznia 2008 r., sygn. akt: III SA/Wa 2015/07 (skrypt, str. 21).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 20 października 2009 r., sygn. akt: I SA/Kr 1188/09 (skrypt, str. 21).
- Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2008 r., sygn. akt: DD2/033/0557/SKT/07/1682 (skrypt, str. 22).

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – ulga meldunkowa (5)

Zgodnie z art. 21 ust. 22 PDOFizU omawiane zwolnienie ma zastosowanie łącznie do obojga małżonków.

W powyższym zakresie powstało jednak szereg wątpliwości interpretacyjnych omawianego przepisu.

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – ulga meldunkowa (6)

Stanowisko, zgodnie z którym w celu objęcia zwolnieniem całości przychodów ze sprzedaży nieruchomości każde z małżonków musi być zameldowane na pobyt stały w sprzedawanej nieruchomości. Opiera się na założeniu, że skoro każde z małżonków jest odrębnie podatnikiem podatku dochodowego od przychodów uzyskiwanych z tytułu odpłatnego zbycia, to każde z nich zobowiązane jest do rozliczenia połowy przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości stanowiącej majątek wspólny małżeński i wyliczenia należnego podatku dochodowego.

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 października 2008 r., sygn. akt: ILPB2/415-488/08-2/TW (skrypt, str. 23).

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – ulga meldunkowa (7)

Przeciwnie stanowisko opiera się na założeniu, że w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości stanowiącej współwłasność małżeńską do skorzystania ze zwolnienia meldunkowego wystarczy, aby tylko jedno z małżonków było zameldowane w lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia. Powyższe stanowisko należy uznać za dominujące, ponieważ przeważa ono w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz zostało ostatecznie zaakceptowane przez organy podatkowe.

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 sierpnia 2011 r., sygn. akt: II FSK 503/10 (skrypt, str. 23).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 10 maja 2011 r., sygn. akt: I SA/Łd 406/11 (skrypt, str. 24).

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – ulga meldunkowa (8)

Warunkiem uprawniającym do omawianego zwolnienia jest złożenie oświadczenia, że spełnia się jego warunki, zgodnie z art. 21 ust. 21 PODOFizU (skrypt, str. 24).



Stan prawny w 2007 i 2008 r. – ulga meldunkowa (9)

Złożenie oświadczenia jest warunkiem koniecznym do korzystania ze zwolnienia, tj. jeżeli nawet podatnik spełni materialne przesłanki zwolnienia, wskazane w omawianych przepisach, a nie złoży oświadczenia w omawianym terminie, dochody ze sprzedaży nieruchomości będą opodatkowane. Tym samym wskazany termin 14 dni jest terminem prawa materialnego, więc jako taki jest nieprzywracalny.

➤ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. akt: I SA/Łd 341/09 (skrypt, str. 25).



Stan prawny w 2007 i 2008 r. – ulga meldunkowa (10)

Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2008 r. przedłużony został termin złożenia oświadczenia uprawniającego do korzystania ze zwolnienia meldunkowego dla dochodów ze sprzedaży nieruchomości osiągniętych w 2007 r. – do dnia 30 kwietnia 2008 r., a dla dochodów ze sprzedaży nieruchomości osiągniętych w 2008 r. – do dnia 30 kwietnia 2009 r.



Stan prawny w 2007 i 2008 r. – ulga meldunkowa (11)

➤ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 19 maja 2010 r., sygn. akt: I SA/Po 116/10 (skrypt, str. 25).

➤ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lipca 2011 r., sygn. akt: II FSK 416/10 (skrypt, str. 26).

Stan prawny w 2007 i 2008 r. – zbycie gruntów

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 stycznia 2010 r., sygn. akt: IPPB4/415-682/09-4/JK (skrypt, str. 26).

Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej lub wybudowanej po 1 stycznia 2009 r.

Podstawowe zasady dotyczące opodatkowania sprzedaży nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym po dniu 1 stycznia 2009 r. nie uległy zmianie, tj. w szczególności nie uległy zmianie opisane powyżej zasady ustalania przychodów i kosztów, 19% stawka opodatkowania, jak również zasada, zgodnie z którą sprzedaż nieruchomości przez osobę fizyczną poza wykonywaną działalnością gospodarczą nie podlega opodatkowaniu, jeżeli następuje po upływie 5 lat od końca roku podatkowego, w którym nabyto lub wybudowano nieruchomość.

Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej lub wybudowanej po 1 stycznia 2009 r.

Podatek dochodowy jest płatny nie później niż do 30 kwietnia kolejnego roku podatkowego za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie. Po zakończeniu roku podatkowego do końca kwietnia roku następnego podatnik jest zobowiązany wykazać w rocznym zeznaniu podatkowym dochody uzyskane w danym roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw lub dochody zwolnione z podatku, w związku z przeznaczeniem ich na własne cele mieszkaniowe.

Stan prawny po 1 stycznia 2009 r. – zwolnienie (1)

Kluczową zmianą w stosunku do stanu prawnego obowiązującego przed 2009 r. jest usunięcie z porządku prawnego zwolnienia meldunkowego.

Ustawodawca wprowadził inne zwolnienie, tj. zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 PDOFizU (skrypt, str. 27).

Stan prawny po 1 stycznia 2009 r. – zwolnienie (2)

Podstawowa różnica w stosunku do zwolnienia obowiązującego w 2006 r. polega na tym, że:

- zwolnienie dotyczy dochodu, a nie przychodu,
- wydłużono okres umożliwiający skorzystanie ze zwolnienia,
- warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest wydatkowanie pieniędzy na własne cele mieszkaniowe,
- zwolnienie nie obejmuje wydatków na modernizację,
- środki ze sprzedaży nieruchomości będzie można przeznaczyć na nabycie nieruchomości nie tylko w Polsce, lecz także w pozostałych krajach UE lub Szwajcarii.

Stan prawny po 1 stycznia 2009 r. – zwolnienie (3)

Art. 21 ust. 1 pkt 131 PDOFizU, wskazuje wydatki poniesione na cele mieszkaniowe (skrypt, str. 28).

Stan prawny po 1 stycznia 2009 r. – zwolnienie (4)

Wątpliwości może budzić, co należy rozumieć przez określenia: „budynek mieszkalny”, „lokal mieszkalny” oraz „grunt przeznaczony pod budowę budynku mieszkalnego”. Organy podatkowe nie są kompetentne do okreśiania rodzaju budynków, lokali czy gruntów, tj. nie mają dostatecznej wiedzy technicznej, aby samodzielnie określić, np. czy dany obiekt ma charakter mieszkalny. O kwalifikacji obiektu powinna zatem decydować ewidencja gruntów i budynków.

Stan prawny po 1 stycznia 2009 r. – zwolnienie (5)

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 czerwca 2004 r., sygn. akt: FSK 219/04 (skrypt, str. 29).
- Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie w składzie 5 sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., sygn. akt: FPK 17/01 (skrypt, str. 29).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 1 kwietnia 2009 r., sygn. akt: I SA/Bk 92/09 (skrypt, str. 29).

Stan prawny po 1 stycznia 2009 r. – zwolnienie (6)

Wniesienie do wspólnego majątku przez żonę zysku ze sprzedaży lokalu będącego jej odrębną własnością w zamian za nabycie praw do mieszkania męża nie zwalnia jej z zapłaty PIT. Rozszerzenie wspólności majątkowej małżeńskiej to nie to samo, co wydanie pieniędzy na własne cele mieszkaniowe – wyrok NSA z dnia 7.08.2013 r., sygn.: II FSK 2385/11.



Stan prawny po 1 stycznia 2009 r. – zwolnienie (7)

Osoba, która remontuje lokal, nie będąc jeszcze jego właścicielem, nie skorzysta ze zwolnienia z podatku. Jeśli pieniądze ze sprzedaży mieszkania przeznaczy na zakup następnego, nie zapłaci podatku. Jeśli część wyda na jego wykończenie jeszcze przed podpisaniem aktu notarialnego, nie będzie mogła skorzystać z ulgi mieszkaniowej, gdyż prawo do zwolnienia dają tylko te wydatki, które zostaną poniesione po przeniesieniu prawa własności.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 17.07.2012 r., nr IBPBII/2/415-593/12/JG.



Stan prawny po 1 stycznia 2009 r. – zwolnienie (8)

Mając na uwadze treść art. 21 ust. 1 pkt 131 PODOFizU, należy wskazać, że kwotę dochodu podlegającego zwolnieniu można ustalić za pomocą następującego wzoru:

$$Z = (P - K) \times W / P$$

przyjmując, że:

Z – to kwota dochodu zwolnionego,

P – to przychód ze sprzedaży nieruchomości,

K – to koszty uzyskania przychodu,



W – to kwota wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe.



Stan prawny po 1 stycznia 2009 r. – zwolnienie (9)

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku dnia 25 sierpnia 2010 r., sygn. akt: I SA/Bk 239/10 (skrypt, str. 31).
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 26 października 2006 r., C-345/05 (skrypt, str. 31).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 24 września 2009 r., sygn. akt: I SA/Łd 553/09 (skrypt, str. 31).

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



Podstawa opodatkowania zbycia nieruchomości i jej oszacowanie

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

55

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Zasady ustalania przychodu (1)



Przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 PODOFizU, 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 lub organ kontroli skarbowej w wysokości wartości rynkowej.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

56

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Zasady ustalania przychodu (2)

Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie odpłatnego zbycia znacznie odbiega od wartości rynkowej nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej wezwie stronę umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych. Jeżeli wartość ustalona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi zbywający.

KAPITAŁ LUDZKI

UNIA EUROPEJSKA EUROPEJSKI FUNDUSZ SPOŁECZNY

57

Zasady ustalania przychodu (3)

Organ podatkowy, badając cenę nieruchomości podaną przez strony w umowie, odnosi się do tzw. wartości rynkowej, którą 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. Analizując wskazane kryteria, należy zauważyć, że ustawodawca stawia przed organami podatkowymi wysokie wymagania znajomości lokalnego rynku obrotu nieruchomościami oraz przeprowadzenia specjalistycznych zabiegów rozpoznawania wartości nieruchomości. Pierwszy krok organu podatkowego, zgodnie z dyspozycją z ustawy, powinien być skierowany na określenie rodzaju nieruchomości.

Zasady ustalania przychodu (4)

Na ustalenie, czy nieruchomości są tego samego rodzaju, mają wpływ takie czynniki jak: funkcje nieruchomości (mieszkania lub przemysłowe), możliwość zagospodarowania nieruchomości, komunikacja, sąsiedztwo, możliwość podziału nieruchomości.

Z powyższego wynika, że ograniczenie się do zbadania cen w agencjach obrotu nieruchomościami, z pominięciem wskazanych czynników, jest zdecydowanie niewystarczające.

Więcej informacji: skrypt, str. 32.

Zasady ustalania przychodu (5)

Przykładowe przyczyny uzasadniające zaniżenie lub zawyżenie ceny w umowie, podawane przez stronę:

- duże zniszczenie nieruchomości,
- ponadstandardowe wyposażenie nieruchomości,
- potrzeba szybkiego zbytu nieruchomości przy stosunkowo dużej ich podaży na rynku,
- wysoki popyt na nieruchomości na danym rynku przy stosunkowo niskiej ich podaży,
- plany budowy znaczących obiektów budowlanych, takich jak: autostrada, hipermarket itp.

Zasady ustalania przychodu (6)

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 lutego 1995 r., sygn. akt: III SA 767/94 (skrypt, str. 34).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 10 lutego 2000 r., sygn. akt: SA/Sz 124/99 (skrypt, str. 34).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 maja 2007 r., sygn. akt: I FSK 212/07 (skrypt, str. 34).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 stycznia 2012 r. (sygn. akt: II FSK 1284/11) (skrypt, str. 35).

Przychody z odpłatnego zbycia – stanowisko NSA

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) w Lublinie z dnia 12 lutego 1999 r., sygn. akt: I SA/Lu 943/98:

„(...) Nie jest możliwe do zaakceptowania twierdzenie, iż cena umowna odbiegająca o 14% od rzeczywistej wartości rynkowej jest ceną znacznie odbiegającą od wartości rynkowej w rozumieniu art. 19 ust. 1 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (...)”.

Przychody z odpłatnego zbycia (1)

Adam Bartosiewicz, Ryszard Kubacki, *Komentarz do art. 10, art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, LEX 2013:

„(...) Jeżeli w ocenie organu podatkowego cena sprzedaży, wyrażona w umowie, znacznie odbiega od wartości rynkowej, ma miejsce specjalny tryb postępowania określony w przepisach u.p.d.o.f. Po stwierdzeniu faktu zaniżenia ceny organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej powinien wezwać strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej.

Jeżeli przyczyny podawane przez stronę, w ocenie organu, zasługują na uwzględnienie, to postępowanie zostanie umorzone. Nie sposób w zasadzie podać wyczerpującego katalogu przyczyn, które mogą uzasadniać znaczne zaniżenie albo zawyżenie ceny sprzedaży w stosunku do wartości rynkowej rzeczy.

Przychody z odpłatnego zbycia (2)

Adam Bartosiewicz, Ryszard Kubacki, *Komentarz do art. 10, art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, LEX 2013:

c.d. W obrocie gospodarczym zdarzają się bowiem częstokroć sytuacje bardzo atypowe, które mogą wpływać na wysokość ceny. Tytułem przykładu można wskazać na następujące przyczyny uzasadniające odstępstwa ceny od wartości rynkowej nieruchomości: **duże zniszczenie nieruchomości, ponadstandardowe wyposażenie nieruchomości, potrzeba szybkiego zbytu nieruchomości przy stosunkowo dużej ich podaży na rynku, wysoki popyt na nieruchomości na danym rynku przy stosunkowo niskiej ich podaży, plany budowy znaczących obiektów budowlanych, takich jak autostrada, hipermarket itp.** Nie można utożsamiać wartości rynkowej z aktualną w momencie sprzedaży wartością księgową rzeczy. Wartość rynkowa to wartość, którą w danym momencie oferuje lokalny rynek za daną rzecz. Gra sił podaży i popytu na tym rynku może powodować, że wartość rynkowa w danym momencie będzie wyższa lub niższa od aktualnej wartości księgowej zbywanej rzeczy (...).

Przychody z odpłatnego zbycia – stanowisko NSA

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 maja 2012 r., sygn. akt: II FSK 2189/10:

„(...) Określenie ceny w umowie przedwstępnej, za którą sprzedający zobowiązuje się zbyć nieruchomość, może stanowić uzasadnioną przyczyną określenia ceny sprzedaży w umowie przyrzeczonej w wysokości niższej niż wartość rynkowa przedmiotowej nieruchomości, w rozumieniu art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f. Wskazanie takiej ceny będzie uzasadnione jedynie w sytuacji, gdy cena podana w umowie przedwstępnej była zgodna z wartością rynkową na dzień jej zawarcia (umowy przedwstępnej) (...)”.



Przychody z odpłatnego zbycia

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31.12.2003) w Gdańsku z dnia 28 czerwca 2000 r., sygn. akt: SA/Gd 2258/95:



„(...) Przy braku kosztów sprzedaży przychód równy będzie dochodowi, zaś skoro przychodem jest wartość nieruchomości wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży, to bez znaczenia dla celów podatkowych jest ta okoliczność, czy cena została zapłacona, bowiem obowiązek podatkowy powstaje w dacie zawarcia umowy.

Zapłatę ceny sprzedaży można wyrazić nie tylko w pieniądzu, lecz również poprzez inne określenie jej wartości, w tym, m.in. przez zwolnienie z długu, czy też potrącenie wymagalnych wierzytelności. Taki sposób rozliczenia się sprzedającego i kupującego nie pozbawia zawartej umowy tego elementu, jakim jest określenie ceny sprzedaży (...)”.

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW






Inne zwolnienia przychodów ze sprzedaży nieruchomości

67



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Zwolnienia (1)



Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 29 PODOFizU od podatku dochodowego zwolnione są przychody uzyskane z tytułu odszkodowania wypłacanego stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami lub z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie oraz z tytułu sprzedaży nieruchomości w związku z realizacją przez nabywcę prawa pierwokupu stosownie do przepisów o gospodarce nieruchomościami. Chodzi tu jedynie o przypadki ściśle wskazane w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j.: Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm., dalej zwana również GNU), tj.:

- wywłaszczenie własności nieruchomości lub innego prawa (art. 118a ust. 3 GNU),

68



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Zwolnienia (2)



- przejście z mocy prawa działki na własność gminy, powiatu, województwa lub Skarbu Państwa, gdy została ona wydzielona pod drogę publiczną (art. 98 GNU),
- przejście z mocy prawa na własność gminy wydzielonych działek pod nowe drogi lub pod poszerzenie dróg istniejących (art. 106 GNU).

Kolejnym rodzajem zwolnienia jest zwolnienie związane z mieniem pozostawionym poza granicami RP – art. 21 ust. 1 pkt 30 i 30a PODOFizU, oraz zwolnienie dla sprzedaży nieruchomości rolnych – art. 21 ust. 1 pkt 28 PODOFizU.






69

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW






Sprzedaż nieruchomości w ramach prowadzonej działalności gospodarczej

70

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW






Sprzedaż nieruchomości w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (1)

Zgodnie z art. 5a pkt 6 PDOFizU, ilekroć w ustawie mowa o działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej – oznacza to działalność zarobkową:



- wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
- polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
- polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych

– prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 PDOFizU.

71



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Sprzedaż nieruchomości w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (2)

Za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności;
- są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności;
- wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością.

72

Sprzedaż nieruchomości w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (3)

Organ podatkowy, badając, czy dana sprzedaż jest dokonywana w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, powinien wziąć pod uwagę takie okoliczności, jak ustalenie, czy sprzedaż była wielokrotna, czy nieruchomość służyła zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych. Zasadniczo należy przyjąć, że przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości będzie stanowił przychód z działalności gospodarczej, kiedy nieruchomość została nabyta w ramach działalności gospodarczej lub wprowadzona do działalności gospodarczej oraz kiedy przedmiotem prowadzonej działalności gospodarczej podatnika jest obrót nieruchomościami.

Sprzedaż nieruchomości w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (4)

- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 26 sierpnia 2011 r., sygn. akt: IPTPB1/415-87/11-2/KSU (skrypt, str. 37).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 14 listopada 2010 r., sygn. akt: I SA/Rz 560/10 (skrypt, str. 37).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 23 marca 2009 r., sygn. akt: I SA/Rz 560/10 (skrypt, str. 38).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 czerwca 2007 r., sygn. akt: II FSK 827/06 (skrypt, str. 38).

Sprzedaż nieruchomości w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (5)

Jeżeli sprzedaż nieruchomości nastąpi w ramach wykonywanej działalności gospodarczej, zastosowanie znajdą zupełnie inne zasady opodatkowania niż w przypadku osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, w szczególności w zakresie ustalenia wysokości przychodów i kosztów.

Sprzedaż nieruchomości w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (6)

Dochód ze sprzedaży nieruchomości dokonanej w ramach prowadzonej działalności opodatkowany jest stawką liniową 19%, w przypadku gdy podatnik wybierze taki system opodatkowania, lub według skali podatkowej 18% i 32%.

Definicja działalności gospodarczej – obrót nieruchomościami

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 lipca 2013 r., sygn. akt: II FSK 2110/11:

„(...) Podejmowane działania, polegające na wielokrotnej sprzedaży nieruchomości, które to transakcje poprzedza przeprowadzenie szeroko zakrojonych działań przygotowawczych o charakterze inwestycyjnym, a z którymi to nieruchomościami podatnik nie wiązał celu polegającego na zaspokojeniu jego potrzeb mieszkaniowych lub innych potrzeb niezwiązanych z prowadzeniem pozarolniczej działalności gospodarczej – z zastrzeżeniem regulacji art. 10 ust. 3 u.p.d.o.f. – skutkują tym, iż przychodów z takiej sprzedaży nie można kwalifikować do przychodów ze źródła wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. (...).”

Przychody z działalności gospodarczej (1)

Zgodnie z art. 14 ust. 1 PODOFizU za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

Przychody z działalności gospodarczej (2)

Zgodnie z art. 14 ust. 1c PDOFiZU za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 1, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 1e, 1h i 1i, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- 1) wystawienia faktury,
- 2) uregulowania należności.

Koszty uzyskania przychodów (1)

Koszty uzyskania przychodu w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości w ramach działalności gospodarczej ustala się na zasadach właściwych dla działalności gospodarczej.

W przypadku zbycia nieruchomości stanowiących środki trwałe, kosztami uzyskania będą wydatki na nabycie nieruchomości pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych. Zgodnie z art. 23 ust. 1 PDOFiZU nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na:

- a) nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów;

Koszty uzyskania przychodów (2)

- b) nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych, niż wymienione w lit. a środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części;
- c) **ulepszenie środków trwałych**, które zgodnie z art. 22g ust. 17 u.p.d.o.f. powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych.

Koszty uzyskania przychodów (3)

Wydatki wskazane w pkt c), zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f., są jednak kosztem uzyskania przychodów przy określaniu dochodu z odpłatnego zbycia rzeczy określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d oraz gdy odpłatne zbycie rzeczy i praw jest przedmiotem działalności gospodarczej, a także w przypadku odpłatnego zbycia składników majątku związanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f., bez względu na czas ich poniesienia.

Koszty uzyskania przychodów – ulepszenie a remont środka trwałego (1)

Jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3500 zł. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3500 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

Koszty uzyskania przychodów – ulepszenie a remont środka trwałego (2)

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 3 listopada 2011 r., sygn. Akt: IPTPB3/423-221/11-2/PM:

„(...) Biorąc pod uwagę powyższe przepisy oraz przedstawiony we wniosku zakres prac, należy stwierdzić, iż Wnioskodawca dokonuje ulepszenia posiadanych środków trwałych. Prace związane m.in. z wykonaniem drugiego płaszcza stalowego, jak również sprawdzenie szczelności zbiorników po instalacji drugiego płaszcza, czy montaż elektronicznego systemu pomiarowego, przyczynią się w ocenie tut. organu do wzrostu wartości użytkowej ww. środków trwałych. Nie są to zatem wydatki mające charakter remontu, albowiem ich istotą nie jest przywrócenie pierwotnego stanu technicznego i użytkowego obiektu lub zużytych składników technicznych (...)”.

Opodatkowanie zamiany nieruchomości (1)

Zasady opodatkowania zamiany nieruchomości obowiązujące od są takie same jak opodatkowanie sprzedaży nieruchomości. Różnica polega na tym, że w miejsce świadczenia ceny (w pieniądzu) pojawia się obowiązek drugiej strony przeniesienia własności rzeczy. Tym samym przeniesienie prawa własności nieruchomości w zamian za prawo własności innej nieruchomości niewątpliwie mieści się w pojęciu odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a PODOFizU.

Opodatkowanie zamiany nieruchomości (2)

➤ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 26 lutego 2009 r., sygn. akt: I SA/Gd 893/08 (skrypt, str. 40).

Opodatkowanie zniesienia współwłasności nieruchomości

W przypadku współwłasności nieruchomości współwłaściciel w każdym czasie może domagać się zniesienia współwłasności ułamkowej na zasadach określonych w art. 211 i 212 Kodeksu cywilnego. W istocie podział ten może mieć postać:

- podziału fizycznego nieruchomości, w wyniku którego poszczególni współwłaściciele nabywają fizycznie wydzielone części jako odrębną własność,
- przyznania nieruchomości jednemu współwłaścicielowi z obowiązkiem spłaty pozostałych.

Przeniesienie własności nieruchomości poprzez spadek lub darowiznę a PDOFizU

Nieodpłatne przekazanie nieruchomości w drodze spadku lub darowizny będzie poza zakresem przedmiotowym Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 PDOFizU przedmiotowej ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom Ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Nabycie nieruchomości w formie działu spadku (1)

Spadkobiercy są współwłaścicielami nieruchomości, do momentu działu spadku lub innego zniesienia współwłasności. W wyniku ww. zdarzeń, nieruchomość może przypaść jednej osobie, z jednoczesnym zobowiązaniem jej do spłat na rzecz pozostałych współspadkobierców. Osoba taka nabywa wówczas całą nieruchomość, zaś otrzymujący spłatę zbywają swoje udziały w spadku. Otrzymujący spłatę, dokonują rozporządzenia swoim udziałem w spadkowej nieruchomości, z którego przychód nie podlega przepisom podatku od spadków i darowizn. Jeżeli przychody nabyte tytułem działu spadku nie podlegają przepisom podatku od spadków i darowizn, to nie ma do nich zastosowania wyłączenie zawarte w art. 2 ust. 1 pkt 3 PDOFizU.

Nabycie nieruchomości w formie działu spadku (2)

Do końca 2006 r. obowiązywało zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit d) PDOFizU. Na podstawie art. 7 ustawy zmieniającej do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2006 r. stosowało się zasady określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r. O zastosowaniu ww. preferencji decyduje moment uzyskania nieruchomości. Miało to praktyczne znaczenie do końca 2011 r., ponieważ dawało możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania wobec nieruchomości zbytych przed upływem 5 lat od końca roku, w którym zostały nabyte lub wybudowane.

Więcej informacji: skrypt, str. 42.

Nabycie nieruchomości w formie działu spadku (3)

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 maja 2013 r., sygn. akt: II FSK 1905/11 (skrypt, str. 42).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 19 lipca 2012 r., sygn. akt: I SA/OI 334/12 (skrypt, str. 43).

Opodatkowanie umowy dożywocia (1)

Z art. 908 § 1 Kodeksu cywilnego wynika, że jeżeli w zamian za przeniesienie własności nieruchomości nabywca zobowiązał się zapewnić zbywcy dożywotnie utrzymanie (umowa o dożywocie), powinien on, w braku odmiennej umowy, przyjąć zbywcę jako domownika, dostarczać mu wyżywienia, ubrania, mieszkania, światła i opatu, zapewnić mu odpowiednią pomoc i pielęgnowanie w chorobie oraz sprawić mu własnym kosztem pogrzeb odpowiadający zwyczajom miejscowym.

Opodatkowanie umowy dożywocia (2)

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 21 grudnia 2010 r., sygn. akt: I SA/Wr 639/10 (skrypt, str. 44).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 lipca 2012 r., sygn. akt: II FSK 2625/10 (skrypt, str. 44).

Opodatkowanie umowy dożywocia (3)

Aby ustalić, czy powyższa czynność spowoduje konsekwencje na gruncie podatków dochodowych, należy sprawdzić, czy umowa dożywocia stanowi odpłatne zbycie nieruchomości, czy też nie, ponieważ jedynie w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości powstaje po stronie podatnika przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, w wyroku z dnia 8 grudnia 2011 r., sygn. akt: II FSK 1101/10, stwierdził, że „Umowa dożywocia w zamian za mieszkanie ma charakter odpłatny i fiskus może ustalić jej wartość”.

Opodatkowanie wniesienia nieruchomości jako wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej lub spółdzielni (1)

W przypadku przeniesienia własności nieruchomości, w zamian za udziały lub akcje w spółce albo też wkłady w spółdzielni, przychodem zbywającego będzie nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce mającej osobowość prawną albo wkładów w spółdzielni, objętych w zamian za wkład niepieniężny (nieruchomość), stosownie do dyspozycji art. 17 ust. 1 pkt 9 PODOFizU.

Opodatkowanie wniesienia nieruchomości jako wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej lub spółdzielni (2)

Do ustalenia wartości przychodu określonego w art. 17 ust. 1 pkt 9 PODOFizU ma zastosowanie wyłącznie zdanie pierwsze art. 19 ust. 1 tej ustawy.

Więcej informacji: skrypt, str. 45

Opodatkowanie wniesienia nieruchomości jako wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej lub spółdzielni (3)

W przypadku gdy organ podatkowy uzna, że wartość przedmiotu aportu (nieruchomości) określona w umowie bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej, będzie miał możliwość zakwestionowania wartości wkładu wnoszonego do spółki, nie zaś wartości nominalnej udziałów lub akcji obejmowanych w zamian za aport.

Opodatkowanie wniesienia nieruchomości jako wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej lub spółdzielni (4)

W zakresie daty powstania przychodu z tytułu objęcia udziałów w zamian za nieruchomość wniesioną w formie aportu, to może on powstać:

- w dniu zarejestrowania spółki,
- wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki,
- wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.

Opodatkowanie wniesienia nieruchomości jako wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej lub spółdzielni (5)

Metoda ustalania kosztów w celu określenia dochodu z tytułu objęcia udziałów w zamian za wkład niepieniężny w postaci nieruchomości została określona w art. 22 ust. 1e pkt 1 PODOFizU.

Więcej informacji: skrypt, str. 45.

Opodatkowanie wniesienia nieruchomości jako wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej lub spółdzielni (6)

Nie ulega wątpliwości, że wniesienie do spółki osobowej nieruchomości w formie aportu stanowi jedną z form przeniesienia własności nieruchomości na rzecz spółki. Należy jednak wskazać, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie przychodu nie odnosi się do aportów (w tym nieruchomości) do spółek osobowych.

Opodatkowanie wniesienia nieruchomości jako wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej lub spółdzielni (7)

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 5 sierpnia 2010 r., sygn. akt: I SA/Sz 221/10 (skrypt, str. 45).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 lutego 2009 r., sygn. akt: III SA/Wa 2926/08 (skrypt, str. 46).

Przewłaszczenie nieruchomości a przychód z odpłatnego zbycia (1)

Umowa przewłaszczenia na zabezpieczenie polega na **przeniesieniu własności rzeczy na wierzyciela z zastrzeżeniem warunku, iż w przypadku zaspokojenia wierzyciela własność rzeczy zostanie ponownie przeniesiona na dłużnika**. Istota przewłaszczenia na zabezpieczenie sprowadza się do powierniczego (fiducyjnego) przeniesienia własności. Celem przeniesienia własności przedmiotu umowy nie jest bowiem powiększenie majątku wierzyciela, lecz jedynie zabezpieczenie wierzytelności przysługującej względem dłużnika.

Przewłaszczenie nieruchomości a dochód z odpłatnego zbycia (2)

Zgodnie z brzmieniem art. 10 ust. 2 pkt 1 PODOFizU przepisów o odpłatnym zbyciu nieruchomości nie stosuje się do dochodów z odpłatnego zbycia na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu – do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy.

Przewłaszczenie nieruchomości a dochód z odpłatnego zbycia (3)

- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 6 kwietnia 2000 r., sygn. akt: II Aka 79/00 (skrypt, str. 47).
- Pismo z dnia 29 maja 2009 r., Izba Skarbowa w Poznaniu, znak: ILPB2/415-233/09-2/JK (skrypt, str. 47).

Podział majątku małżeńskiego (1)

Jeżeli małżonkowie nie uregulowali w sposób umowny swojego ustroju majątkowego przed zawarciem małżeństwa lub w czasie trwania małżeństwa, istnieje między nimi ustrój wspólności majątkowej małżeńskiej. Ustawowa wspólność majątkowa małżeńska trwa do chwili rozwiązania, unieważnienia małżeństwa lub zawarcia umowy o rozdzielności majątkowej. Zniesienie wspólności ustawowej kreuje prawo małżonków do majątku wspólnego na zasadzie współwłasności w częściach ułamkowych, która z reguły jest stanem przejściowym i prowadzi do podziału majątku.

Podział majątku małżeńskiego (2)

Podział majątku wspólnego może nastąpić bądź na mocy umowy między małżonkami, bądź na mocy orzeczenia sądu. Samo dokonanie podziału majątku wspólnego nie podlega podatkowi dochodowemu, nawet jeżeli dochodzi do wyrównania dorobku. Jeżeli jednak małżonek, któremu po podziale przypadła nieruchomość, chce ją sprzedać, istotne jest, czy od końca roku, w którym przedmiotowa nieruchomość została nabyta minęło 5 lat.

Podział majątku małżeńskiego (3)

Decydująca jest data nabycia nieruchomości w czasie trwania małżeństwa, ale tylko wtedy gdy wartość otrzymanej przez małżonka nieruchomości w wyniku podziału majątku mieści się w udziale, jaki przysługiwał mu w całym majątku małżeńskim. Jeżeli wartość nieruchomości przewyższa wartość idealnej połowy majątku lub takiej, którą przyjęto przy podziale majątku wspólnego, w tej części traktuje się ją jak nabycie udziału w nieruchomości w dacie podziału majątku. Jeżeli od nabycia pierwszej części nieruchomości upłynęło więcej niż 5 lat, a od nabycia pozostałej części nieruchomości w drodze rozwodu mniej niż 5 lat, opodatkowana będzie tylko ta część przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości, która odpowiada udziałowi nabytemu wskutek rozwodu.

Podział majątku małżeńskiego (4)

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 15 lutego 2008 r., sygn. akt: I SA/Łd 1151/07 (skrypt, str. 48).
- Pismo z dnia 3 listopada 2011 r. Izba Skarbowa w Poznaniu, nr ILPB2/415-806/11-2/TR (skrypt, str. 49).

Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości podatkiem zryczałtowanym (1)

Zgodnie z art. 9a ust. 1 PDofizU podatnik w dokonaniu wyboru opodatkowania między opodatkowaniem na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, a jedną z form opodatkowania zryczałtowanego. Formami tymi są:

- ryczałt od przychodów ewidencjonowanych oraz
 - karta podatkowa,
- uregulowane w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 1998 r. Nr 144, poz. 930 ze zm., dalej zwana: ZPDU).

Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości podatkiem zryczałtowanym (2)

Art. 12 ust. 10 ZPDU umożliwia opodatkowanie ryczałtem ewidencjonowanym sprzedaży nieruchomości. W przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości będących środkami trwałymi, ujętych w wykazie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym także w przypadku odpłatnego zbycia wskazanych składników majątku oraz spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego lub udziału w takim prawie, nieujętych w wykazie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wykorzystywanych w pozarolniczej działalności gospodarczej – bez względu na okres ich nabycia – **ryczałt od przychodów ewidencjonowanych wynosi 10% uzyskanego przychodu**, nawet jeżeli przed zbyciem zostały wycofane z pozarolniczej działalności gospodarczej, a pomiędzy pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składnik majątku został wycofany z działalności, i dniem jego zbycia nie upłynęło 6 lat.

Opodatkowanie zwrotu wyłączonej nieruchomości

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 14 listopada 2012 r., sygn. akt: I SA/Op 304/12 (skrypt, str. 50).

Sprzedaż gospodarstwa rolnego – zwolnienie

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 28 PODOFizU wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego; zwolnienie nie dotyczy przychodu uzyskanego ze sprzedaży gruntów, które w związku z tą sprzedażą utraciły charakter rolny.

Ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy (1)

Zgodnie z art. 3 ust. 1 i 2 PODOFizU osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (**nieograniczony obowiązek podatkowy**).

Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:



- 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych), lub
- 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy (2)

Zgodnie z art. 3 ust. 2a PODOFizU za dochody (przychody) osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

- 1) pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 2) działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 3) działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 4) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości, w tym ze sprzedaży takiej nieruchomości.



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy – klauzula nieruchomościowa



Zyski osiągnięte przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie, z tytułu przeniesienia własności akcji (udziałów) w spółce, której aktywa majątkowe składają się w więcej niż 50% bezpośrednio lub pośrednio z majątku nieruchomości, położonego w drugim Umawiającym się Państwie mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Art. 13 ust. 3a Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 1993 r. Nr 22, poz. 92 ze zm.).

115



KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW

Ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy – klauzula nieruchomościowa



W sytuacji, gdy rezydent polski uzyska dochód ze zbycia nieruchomości położonej w państwie, w którym obowiązuje metoda wyłączenia z progresją, dochód ten nie będzie miał wpływu na podatek obliczony od ewentualnego dochodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości położonej w Polsce.

Jeżeli podatnik uzyskał dochód ze zbycia nieruchomości (nabytej po 1.01.2009 r.) położonej za granicą – w kraju, z którym RP nie zawarła UPO – to zgodnie z art. 30e ust. 8 i ust. 9 PODOFizU w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania zastosowanie znajdzie metoda odliczenia proporcjonalnego. W przypadku nieruchomości nabytych do 31.12.2008 r. wystąpi podwójne opodatkowanie bez możliwości odliczenia podatku zapłaconego za granicą, bo polska ustawa nie przewidywała metody UPO dla tego rodzaju źródła przychodu, jednakże podwójnego opodatkowania unikano się, stosując bezpośrednio metodę określoną w umowie.

116

KANCELARIA PREZESA RADY MINISTRÓW



 

Ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy – klauzula nieruchomościowa

W przypadku uzyskania przez nierezydenta dochodu ze zbycia nieruchomości położonej w Polsce organem właściwym do opodatkowania tych dochodów jest, zgodnie z art. 45 ust. 1c PODOFizU, urząd skarbowy właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych:

- w przypadku podpisania aktu notarialnego w Polsce – urząd skarbowy ustalony wg miejsca zawarcia umowy sprzedaży (§ 5 ust. 2 pkt 2 lit. c rozporządzenia MF w sprawie właściwości organów podatkowych),
- w przypadku podpisania aktu notarialnego za granicą – Trzeci Urząd Skarbowy Warszawa-Sródmieście (§ 10 rozporządzenia MF w sprawie właściwości organów podatkowych).

Jeżeli nierezydent zamierza opuścić terytorium RP przed 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, obowiązany jest złożyć zeznanie przed opuszczeniem RP zgodnie z art. 45 ust. 7 PODOFizU, z zastrzeżeniem ust. 7a PODOFizU.

117

Strata ze zbycia nieruchomości

Zgodnie z art. 9 ust. 3 PODOFizU o wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, można obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty. Art. 9 ust. 3a PODOFizU stanowi, że przepis dotyczący rozliczania strat podatkowych nie ma zastosowania do strat z odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy. Chodzi tu więc o straty ze zbycia:

- nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- prawa wieczystego użytkowania gruntów.

Regulacje dotyczące rozliczania straty nie mają również zastosowania do źródeł przychodów, z których dochody są wolne od podatku dochodowego.

Dziękuję za uwagę.

Prezentację przygotowano na podstawie literatury zamieszczonej w skrypcie.



Studia przypadków

„Opodatkowanie dochodów/przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości podatkiem dochodowym od osób fizycznych”



Studium przypadku nr 1

Zasady obliczania wysokości zwolnienia.

W dniu 30 września 2011 r. podatnik dokonał sprzedaży nieruchomości. Z tego tytułu otrzymał przychód w wysokości 1 000 000,00 zł. Koszty w wysokości 750 000,00 zł rozpoznał zgodnie z przepisami PDOFizU (ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity: Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.). Niezależnie od powyższego, podatnik do końca września 2013 r. przeznaczył część kwoty uzyskanej ze sprzedaży ww. nieruchomości na własne cele mieszkaniowe, tj. przeznaczył kwotę w wysokości 900 000,00 zł. Podatnik należycie udokumentował wszystkie ww. wydatki.

POLECENIE:

Proszę obliczyć dochód zwolniony z opodatkowania.

Miejsce na notatki:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Studium przypadku nr 2

Podział nieruchomości.

W wyniku rozwodu dokonano podziału majątku wspólnego. Na tę okoliczność sporządzono akt notarialny. Podział majątku obejmował mieszkanie własnościowe. W wyniku podziału mieszkanie przypadło mężowi, zaś małżonka otrzymała pieniądze, jako zapłatę za swój udział w tej nieruchomości.

PYTANIA:

1. Czy pieniądze, jakie otrzymała małżonka za mieszkanie w wyniku podziału majątku wspólnego podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych?
2. Jakie skutki na gruncie PDOFizU (ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity: Dz. U. z 2000 r. Nr 14 poz. 176 ze zm.) będzie miało przeniesienie własności nieruchomości na rzecz byłego męża?

Miejsce na notatki:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Studium przypadku nr 3

Koszty – odpłatne zbycie nieruchomości.

W 2007 r. podatnik dokonał sprzedaży nieruchomości. Do kosztów nabycia nieruchomości zaliczył:

1. Cenę za nabycie nieruchomości, w tym poniesione opłaty wymienione w aktach notarialnych, zarówno od przedwstępnej umowy kupna, jak również od aneksu i ostatecznej umowy.
2. Koszty usług kancelarii prawnej, zatrudnionej w celu sprawdzenia zapisów umowy przedwstępnej oraz przyrzeczonej umowy sprzedaży nieruchomości.
3. Wydatki poniesione na tłumaczenie przysięgłego treści aktu notarialnego nabycia lokalu mieszkalnego.
4. Koszty dojazdu podatnika do miejsca podpisania przedwstępnej umowy nabycia przedmiotowego lokalu mieszkalnego, jej aneksu i umowy ostatecznej nabycia nieruchomości.
5. Nakłady, które zwiększyły wartość nieruchomości, tj. wydatki na zakup wyposażenia łazienki w mieszkaniu, materiały wykończeniowe, roboty budowlane wykonane w mieszkaniu oraz wydatki poniesione na opłacanie nadzoru nad pracami wykończeniowymi, pod warunkiem, że zostały prawidłowo udokumentowane i były poniesione w czasie posiadania nieruchomości będącej przedmiotem odpłatnego zbycia.
6. Wydatki poniesione na przejazd taksówką.
7. Koszty pobytu w hotelu.
8. Koszty zapłaconej usługi konsultingowej kancelarii podatkowej za udzieloną pomoc w uzyskaniu numeru NIP oraz w sformułowaniu wniosku o interpretację przepisów prawa podatkowego, dotyczącej przedmiotowej sprawy.
9. Wydatki poniesione na opłatę skarbową z tytułu udzielonego pełnomocnictwa.

PYTANIE:

Czy podatnik prawidłowo zaliczył te wydatki do kosztów?



Miejsce na notatki:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....



Szkolenia specjalistyczne dla pracowników administracji skarbowej są realizowane w ramach projektu „Wsparcie reformy administracji skarbowej”, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego (Priorytet V, Działanie 5.1, Poddziałanie 5.1.1 PO KL).

Studium przypadku nr 4

Zbycie nieruchomości – umowa dożywocia.

W dniu 8 października 2009 r. podatnik nabył lokal mieszkalny na zasadzie odrębnej własności lokalu za kwotę 6 918,85 zł. Zamierza zbyć przedmiotową nieruchomość w drodze umowy dożywocia na rzecz osób bliskich. Powodem ww. zbycia nieruchomości jest zapewnienie sobie stałej opieki z uwagi na podeszły wiek, zły stan zdrowia oraz niskie dochody.

PYTANIA:

1. Czy podatnik oraz nabywcy nieruchomości z tytułu umowy dożywocia będą zobowiązani zapłacić podatek dochodowy określony w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a oraz art. 30e PDOFizU (ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity: Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.)?
2. Jeżeli zobowiązanie w podatku dochodowym powstanie, to o jakie koszty uzyskania będą mogli pomniejszyć swój przychód?

Miejsce na notatki:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Studium przypadku nr 5

Zbycie nieruchomości.

Podatnik w dniu 2 lutego 2009 r. podpisał umowę przedwstępną w formie aktu notarialnego, na podstawie której kupił nieruchomość. Tego samego dnia wpłacił 50% ceny. W dniu 3 marca 2010 r. otrzymał klucze od mieszkania i wprowadził się do niego. W dniu 7 lipca 2012 r. wpłacił pozostałą kwotę wynikającą z umowy przedwstępnej (50% ceny). Z winy sprzedawcy, dopiero w dniu 3 stycznia 2013 r. zawarto umowę sprzedaży nieruchomości w formie pisemnej. Do dnia dzisiejszego, zmiana właściciela nie została zgłoszona do Sądu Rejonowego Wydziału Ksiąg Wieczystych.

PYTANIE:

Kiedy podatnik nabył nieruchomość?

Miejsce na notatki:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Studium przypadku nr 6

Zbycie nieruchomości.

Podatnik sprzedał nieruchomość w cenie odbiegającej od jej wartości rynkowej o 20%.

PYTANIA:

1. Czy w tej sytuacji, jako podstawę opodatkowania należy przyjąć cenę rynkową?
2. Na jakie okoliczności może powoływać się podatnik uzasadniając okoliczność, iż cena odbiega od wartości rynkowej?
3. Czy podatnik może powołać się na okoliczność, że cena wynika z umowy przedwstępnej, a w dacie jej zawarcia była ona rynkowa?

Miejsce na notatki:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....



Studium przypadku nr 7

Zbycie nieruchomości.

W dniu 13 maja 2010 r. podatnik zawarł umowę pożyczki na kwotę 100 000,00 zł. Zobowiązał się do jej spłaty w miesięcznych ratach, poczynając od dnia 1 czerwca 2010 r. Na skutek zdarzeń losowych, podatnik spłacił jedynie 10 000,00 zł., kolejnych spłat zaniechał ze względu na brak środków finansowych. Pożyczkodawca w dniu 11 października 2010 r. odstąpił od umowy pożyczki i wezwał podatnika do zapłaty kwoty pożyczki w wysokości 90 000,00 zł wraz z należnymi odsetkami – 10 000,00 zł. Ze względu na brak środków finansowych po stronie podatnika, obie strony podpisały umowę, na podstawie której podatnik zobowiązał się do przeniesienia własności nieruchomości w zamian za opisane powyżej świadczenie pieniężne (wykorzystując cywilistyczną konstrukcję datio in solutum). Cena rynkowa nieruchomości wynosiła 250 000,00 zł. W dniu 29 października 2013 r. strony podpisały umowę sprzedaży nieruchomości w formie aktu notarialnego.

PYTANIA:

1. Czy w tej sytuacji podatnik powinien rozpoznać przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości? Proszę uzasadnić stanowisko.
2. Jeżeli tak, to w jakiej wysokości?
3. Jakie będą konsekwencje podatkowe u nabywcy nieruchomości?
4. Kiedy nastąpiło nabycie nieruchomości?

Miejsce na notatki:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Studium przypadku nr 8

Zbycie nieruchomości.

Podatnik sprzedał nieruchomość obciążoną hipoteką na zabezpieczenie kredytu w wysokości 1 000.000,00 zł. W umowie sprzedaży strony określiły cenę sprzedaży na kwotę 1 000.000,00 zł oraz wskazały, że niezależnie od ww. ceny kupujący będzie zobowiązany do spłaty ww. kredytu.

PYTANIE:

Jaki przychód osiągnął podatnik?

Miejsce na notatki:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....



Studium przypadku nr 9

Zbycie nieruchomości.

Podatnik nabył nieruchomość w 2007 r. Planował jej zbycie w 2012 r., więc w 2009 r. zameldował się w lokalu, będącym przedmiotem sprzedaży. Do sprzedaży ostatecznie doszło w 2013 r.

PYTANIE:

Czy w tej sytuacji podatnik będzie mógł skorzystać z ulgi meldunkowej?

Miejsce na notatki:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

