

kancelarie rp

kancelarierp.pl

Kancelarie RP to nowa jakość w usługach prawnych. W serwisie baza ponad 200 dokumentów, przyjazny i prosty generator oraz sieć wysoko wyspecjalizowanych prawników dostępnych na wyciągnięcie ręki.

Sprzedaż nieruchomości to źródło przychodu

PIT | Moment nabycia nieruchomości w drodze spadku jest rozbieżnie oceniany przez organy podatkowe i sądy administracyjne, co niepotrzebnie komplikuje sytuację prawną spadkobierców.

Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodu uzyskanego w wyniku odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części, a także udziału w nieruchomości zarówno w doktrynie, jak i w praktyce organów podatkowych nie budzi większych kontrowersji. Zgodnie z funkcjonującym od 1 stycznia 2004 r. brzmieniem art. 9 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. DzU z 2012 r. poz. 361 ze zm.), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem tych wymienionych bezpośrednio w przepisach ustawy oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. Odpłatne zbycie nieruchomości, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o PIT, co do zasady należy rozważać jako źródło przychodu w tym podatku.

Warunkiem potraktowania odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości jako źródła przychodu na potrzeby podatku jest dokonanie odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie przez obecnego zbywcę.

Nieruchomość w spadku

O ile nie rodzi problemów sposób obliczenia wskazanego okresu warunkującego powstanie przychodu na potrzeby opodatkowania podatkiem PIT w sytuacji nabycia nieruchomości w drodze umowy sprzedaży, o tyle podatnik może natrafić na istotne problemy co do powstania obowiązku podatkowego w tym podatku w wypadku nabycia nieruchomości, jej części lub udziału w drodze dokonanego przez współspadkobierców działu spadku, w skład którego to spadku wchodzi nieruchomość.

Wątpliwości budzić może sytuacja, z jaką często mamy do czynienia przy działaniu spadku, gdy spadkobierca nabywa rzeczy bądź prawa, w tym wypadku nieruchomości, której wartość przekracza udział w majątku spadkowym. W konsekwencji problematyczna staje się ocena chwili, z którą dochodzi do „nabycia” nieruchomości, tak istotnej przecież z punktu widzenia art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o PIT i możliwości zakwalifikowania zbycia nabytej nieruchomości jako źródła przychodu dla potrzeb tego podatku. Nabiera

to tym większego znaczenia, gdy weźmie się pod uwagę fakt, iż w naszych realiach uregulowanie spraw spadkowych, w tym działu spadku, następuje często kilka, a nawet dziesiątki lat po śmierci spadkobiercy.

Moment nabycia nieruchomości w drodze spadku jest w takiej sytuacji rozbieżnie oceniany przez organy podatkowe i sądy administracyjne, co nie przyczynia się do budowania zaufania obywateli w zakresie pewności stosowania prawa i niepotrzebnie komplikuje sytuację prawną spadkobierców. Ogólne zasady spadkobrania w polskim prawie spadkowym wskazują, iż prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną lub kilka osób. Zgodnie z art. 924 kodeksu cywilnego z chwilą śmierci spadkodawcy dochodzi do otwarcia spadku, zaś chwila ta, na mocy art. 925 k.c. stanowi moment nabycia przez spadkobiercę spadku. Przenosząc te przepisy, zgodnie z art. 1035 k.c., na ogólne uregulowania dotyczące współwłasności zawarte w art. 195 i następnych k.c., należałoby stwierdzić, iż z chwilą śmierci spadkodawcy pomiędzy współspadkobiercami dochodzi do nabycia spadku, a w interesującym nas przypadku również nabycia nieruchomości wchodzącej w skład spadku.

Proste przełożenie wskazanych przepisów materialnych prawa cywilnego odnoszących się do współwłasności na sytuację współspadkobierców dziedziczących nieruchomości może prowadzić do wniosku, iż w wypadku, gdy spadkobierca nabędzie w drodze działu spadku nieruchomość, której wartość przekracza udział przysługujący w spadku, w stosunku do części przekraczającej wartość tego udziału, dochodzi do nabycia nieruchomości w rozumieniu art. 10 ustawy o PIT. Momentem tego nabycia jest chwila działu spadku. Konsekwentnie, sprzedaż nieruchomości nabytej przez spadkobiercę w drodze działu spadku, której wartość przekracza udział spadkobiercy przypadający mu w spadku, przed upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym doszło do działu spadku (tj. zawarcia stosownej umowy o dział spadku lub uprawomocnienia się postanowienia sądu w tym przedmiocie), powodować powinna konieczność rozważenia tej sprzedaży jako dochodu na potrzeby opodatkowania podatkiem PIT.

Stanowisko takie przyjmują organy podatkowe i konsekwentnie,

za datę nabycia nieruchomości (udziału w nieruchomości) – w przypadku jej sprzedaży – która przypadła danej osobie w wyniku działu spadku i zniesienia współwłasności, zdają się wskazywać datę jej pierwotnego nabycia, wówczas, jeżeli wartość otrzymanej przez daną osobę nieruchomości w wyniku działu spadku i zniesienia współwłasności mieściła się w udziale, jaki przysługiwał tej osobie w majątku objętym współwłasnością oraz dział spadku i zniesienie współwłasności zostało dokonane bez spłat i dopłat (**interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 10 lutego 2016 r. IPPB4/4511-1428/15-2/JK3**). Stanowisko to zakłada w konsekwencji, iż jeżeli w wyniku działu spadku i zniesienia współwłasności udział danej osoby ulega powiększeniu (nawet bez spłat i dopłat), to powinien być traktowany w kategorii nabycia, ponieważ w ten sposób powiększeniu uległ zarówno dotychczasowy zakres władztwa tej osoby nad rzeczą (nieruchomością), jak i stan jej majątku osobistego.

Przedstawione stanowisko organów podatkowych należy uznać za błędne i pomijające fakt, iż współwłasność spadku jest specyficznym typem współwłasności, który nie jest tożsamy ze współnością w częściach ułamkowych, jaka uregulowana została w przytoczonych przepisach kodeksu cywilnego. Opiera się ono o niezasadne przekonanie, iż nabycie przez spadkobierców rzeczy bądź praw majątkowych wchodzących w skład spadku w chwili działu spadku jest niejako „nowym” nabyciem, którego skutki aktualizują się dopiero z momentem działu spadku.

Moment nabycia

Spadek, tj. prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jednego lub kilku spadkobierców. Ten stan rzeczy potwierdza najczęściej postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub sporządzony przez notariusza akt poświadczenia dziedziczenia. Jeżeli zatem spadek dziedziczy kilku spadkobierców, każdy z nich w chwili otwarcia spadku nabywa z mocy prawa określony ułamek udziału spadkowego (oraz odpowiednio udziały w przedmiotach należących do spadku), nie zaś poszczególne przedmioty wchodzące w skład spadku. Dochodzi

•ZDANIEM AUTORA

Mateusz Sudowski

advokat z Kancelarii Adwokackiej
advokata Jarosława Klimonta

Traktowanie przez organy podatkowe chwili działu spadku jako momentu, od którego należałoby liczyć upływ 5-letniego terminu wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, w opisanym wypadku uznać trzeba za niezasadne. Stanowisko to jest sprzeczne z logiczną analizą obowiązujących przepisów prawa, popartą ugruntowaną linią orzecznictwa sądów administracyjnych w spornej kwestii. Wobec argumentów podnoszonych przez organy podatkowe podatnik powinien jednak spodziewać się z tej strony stanowiska profiskalnego. W takiej sytuacji jedynym wyjściem jest skorzystanie z drogi sądownoadministracyjnej celem obrony swoich praw, bądź uzyskania korzystnej interpretacji w sprawie indywidualnej. ©

wówczas do powstania wspólności majątku spadkowego.

Ustanie tego stanu następuje w wyniku działu spadku, którego konsekwencją jest przyznanie poszczególnym spadkobiercom praw majątkowych objętych spadkiem stosownie do wielkości udziałów im przysługujących. Na skutek działu spadku następuje więc konkretyzacja składników masy spadkowej przypadających poszczególnym spadkobiercom i jest to czynność wtórna do nabycia spadku. Nie można bowiem nabyć własności rzeczy tylko i wyłącznie w drodze działu spadku, bez uprzedniego nabycia spadku. Dział spadku nie jest zatem „nową” formą nabycia nawet w sytuacji, gdy w jego wyniku spadkobierca otrzymuje rzeczy, których wartość po dokonaniu działu przekracza wartość udziału w spadku, jaki pierwotnie mu przysługiwał (**wyrok WSA w Szczecinie z 23 września 2015 r. sygn. I SA/Sz 850/15**).

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także na gruncie podstawowych zasad polskiego prawa spadkowego, podstawowe znaczenie dla wystąpienia opodatkowania zbycia nieruchomości nabytej w drodze działu spadku ma nie chwila działu spadku, lecz chwila nabycia spadku, a zatem moment śmierci spadkodawcy (chwila otwarcia spadku). Początek 5-letniego terminu, o jakim mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o PIT wyznaczać powinien więc koniec roku kalendarzowego, w którym nastąpiła śmierć spadkodawcy, a zarazem nabycie spadku, w skład którego wchodziła nieruchomość, będąca następnie przedmiotem działu spadku (**wyrok NSA z 13 września 2011 r., sygn. II FSK 500/10**). Dział spadku, w którego następstwie nieruchomości wchodziła w skład spadku zostaje przyznana jednemu ze spadkobierców, dokonany po upływie wskazanego 5-letniego terminu, nie może być rozumiany jako „nabycie” nieruchomości, nawet w wypadku, gdy doszłoby do przysporzenia na rzecz spadkobiercy ponad udział

spadkowy przysługujący mu w wyniku spadkobrania. W konsekwencji, w rozważanym przypadku, zbycie nieruchomości, której własność została nabyta przez spadkobiercę, nie powinno być rozważane jako źródło przychodu na potrzeby opodatkowania podatkiem PIT. O dacie nabycia spadku, a zatem wszelkich rzeczy i praw wchodzących w jego skład, decyduje bowiem jego otwarcie, a nie zniesienie przez spadkobierców współwłasności otrzymanych rzeczy i od tej daty należy liczyć pięcioletni termin, o jakim mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Równość opodatkowania

W orzecznictwie jako argument świadczący o prawidłowości tego rozumowania wskazuje się również, iż zapobieganie przeciwnego stanowiska prowadziłoby do sytuacji, w której sprzedaż nieruchomości dokonana przez wszystkich spadkobierców w interesującym nas przypadku nie stanowiłaby źródła przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym, natomiast sprzedaż tej samej nieruchomości nabytej w całości od spadkodawcy przez jednego spadkobiercę, który otrzymał ją poprzez dział spadku, rodziłaby obowiązek podatkowy. Sytuacja taka przeczyłaby zasadzie równości opodatkowania i pozostawałaby w sprzeczności z ratio legis art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT (**wyrok WSA w Gliwicach z 11 czerwca 2012 r., sygn. I SA/GI 1251/12**). ©

—Mateusz Sudowski

RZECZPOSPOLITA

TYDZIEŃ TEMU PISALIŚMY O:

Natalia Nafalska: Kwalifikacja zawału serca jako wypadku przy pracy wymaga oceny materiału dowodowego i ustalenia faktycznych w każdej konkretnej sprawie.

Artykuł dostępny:
kancelarierp.pl/baza-wiedzy