

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD2.8201.7.2020

MINISTRA FINANSÓW, FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ

z dnia 23 marca 2021 r.

w sprawie określenia momentu nabycia nieruchomości należącej do majątku wspólnego małżonków, w przypadku uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia tej nieruchomości, po ustaniu wspólności majątkowej małżeńskiej, w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r.

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy określenia na gruncie przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁾, zwanej dalej „ustawą PIT”, momentu nabycia nieruchomości lub praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c tej ustawy, zwanych dalej łącznie „nieruchomością”, w przypadku gdy zbywana nieruchomość nabyta była do majątku objętego wspólnością majątkową, a zbycia dokonuje jeden z małżonków po ustaniu tej wspólności, w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r.

Interpretacja ta dotyczy więc przypadków, w których nieruchomość została zbyta przez jednego z małżonków/byłych małżonków przyznana mu po ustaniu ustroju małżeńskiej wspólności majątkowej, np. po ustaniu związku małżeńskiego przez rozwód na mocy postanowienia sądu o podziale majątku wspólnego, czy w wyniku podziału majątku wspólnego dokonanego po rozwodzie, sporządzonego przed notariuszem albo na podstawie umownego zniesienia wspólności majątkowej i podziału majątku dorobkowego. Określenie momentu nabycia nieruchomości jest istotne dla stwierdzenia powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości.

¹⁾ Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.

Zgodnie bowiem z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy PIT, źródłem przychodów jest odpłatne zbycie nieruchomości, jeżeli nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Oznacza to, że sprzedaż nieruchomości po upływie pięcioletniego okresu, o którym mowa w tym przepisie, nie wywołuje skutku w postaci obowiązku zapłaty podatku dochodowego.

Ustawa PIT nie precyzuje pojęcia „nabycie”. Nie wskazuje również, czy ma to być nabycie odpłatne czy nieodpłatne. Nie określa, na podstawie jakiej czynności prawnej, bądź zdarzenia prawnego, może nastąpić nabycie nieruchomości. Zatem pojęcie to interpretuje się szeroko, tzn. że nabycie, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy PIT, następuje z chwilą uzyskania prawa własności do nieruchomości.

Kwestia określenia momentu nabycia zbywanej nieruchomości częściowo została rozstrzygnięta przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwałą z 15 maja 2017 r. sygn. akt II FPS 2/17.

Zgodnie z sentencją powołanej wyżej uchwały *„dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176, ze zm.) nabytych przez współmałżonka w wyniku dziedziczenia, datą ich nabycia lub wybudowania w rozumieniu tego przepisu jest dzień nabycia (wybudowania) tych nieruchomości i praw majątkowych do majątku wspólnego małżonków”*.

W związku z powyższą uchwałą, w dniu 6 lutego 2018 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną w sprawie określenia momentu nabycia nieruchomości należącej do majątku wspólnego małżonków, w przypadku uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia tej nieruchomości.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i interpretacja ogólna dotyczyły jednak wyłącznie przypadku, gdy zbycie nieruchomości nastąpiło po śmierci jednego z małżonków, a nieruchomość nabyta była do majątku objętego wspólnością majątkową.

W praktyce pojawiły się wątpliwości, czy podobnie należy interpretować pojęcie „nabycia”, gdy nieruchomość nabyta została do majątku wspólnego małżonków, a następnie na skutek ustania wspólności z innych przyczyn, niż śmierć współmałżonka, stała się własnością jednego z małżonków.

Orzecznictwo sądów administracyjnych rozciągnęło tezy zawarte w uchwale II FPS 2/17 również na tego typu przypadki.

Tak orzekł m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 17 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 781/16. Sąd w uzasadnieniu podniósł, że *w orzecznictwie sądów administracyjnych, wskazuje się na ugruntowany pogląd, zgodnie z którym nie ma możliwości określenia w jakiej części nastąpiło nabycie nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. przez małżonków pozostających we wspólności majątkowej. Podobne stanowisko zostało przytoczone w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 15 maja 2017 r., II FPS 2/17 gdzie stwierdzono, że w przypadku nabycia nieruchomości przez małżonków pozostających w majątkowej wspólności małżeńskiej przewidzianej w art. 31 k.r.i.o. nie ma*

możliwości określenia tego, w jakich częściach nastąpiło nabycie nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. Nie jest więc możliwe nabycie nieruchomości w określonym udziale przez małżonków pozostających we wspólności majątkowej małżeńskiej i działających jednocześnie, co wynika z istoty wspólności małżeńskiej. Uzasadnieniem takiego stanowiska jest fakt, że wspólność małżeńska (łączna) to wspólność bezudziałowa, a w czasie jej trwania małżonkowie nie mogą rozporządzać swoimi prawami do majątku wspólnego jako całości. Wspólność ta jest więc wspólnością masy majątkowej, to znaczy obejmuje cały zbiór praw majątkowych takich, jak własność i inne prawa rzeczowe lub obligacyjne, w tym wierzytelności. Pomimo tego, że w małżeństwie, w którym obowiązuje ustrój wspólności majątkowej ustawowej, występują trzy masy majątkowe: majątek wspólny małżonków oraz dwa majątki osobiste każdego z małżonków to majątki te stanowią jedną całość gospodarczą. Ich podział następuje jednak dopiero po ustaniu wspólności.

Wobec powyższego akceptacja stanowiska Sądu oznaczałaby, że obowiązek podatkowy wobec skarżącego powstał dwukrotnie. Ponownie powstać by miał w momencie nabycia nieruchomości, w której z uwagi na ustrój majątkowy niemożliwe było wcześniej określenie jego udziału. Obowiązek podatkowy nie mógł zatem powstać. Pierwszy raz w chwili zakupu nieruchomości wraz żoną, z którą łączyła go wspólność majątkowa, oraz drugi raz w wyniku podziału majątku. Niewłaściwe zatem jest wskazanie przez Sąd administracyjny pierwszej instancji, że datą nabycia nieruchomości jest data wydania orzeczenia o podziale majątku, a nie data rzeczywistego jej nabycia przez małżonków.

Podobne rozstrzygnięcie Naczelny Sąd Administracyjny podjął m.in. w wyroku z 19 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3541/16, z 12 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 1615/16 oraz z 24 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 2012/15.

Ponadto, od 1 stycznia 2019 r. w ustawie PIT obowiązuje przepis art. 10 ust. 6, zgodnie z którym, w przypadku odpłatnego zbycia po ustaniu wspólności majątkowej małżeńskiej, nabytych do majątku wspólnego małżonków lub wybudowanych w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej nieruchomości lub nabytych do majątku wspólnego małżonków praw majątkowych, określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie do majątku wspólnego małżonków lub ich wybudowanie w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Uwzględniając dominującą linię orzeczniczą w zakresie omawianego zagadnienia, która w szczególności odwołuje się do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 maja 2017 r. sygn. akt II FPS 2/17, stwierdzam, że jeżeli zbycie nieruchomości nastąpiło po ustaniu wspólności majątkowej małżeńskiej, a nieruchomość nabyta została do majątku objętego tą wspólnością majątkową, to pięcioletni termin określony w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy PIT należy liczyć od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej nieruchomości do majątku wspólnego małżonków.

Powyższa interpretacja uwzględnia szczególny charakter wspólności majątkowej małżeńskiej, z której wynika, że małżonkowie mają prawo do całej nieruchomości objętej wspólnością majątkową i nie można określić przypadających na każdego z małżonków udziałów w tej wspólności w czasie jej trwania.

Stąd dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych uznaje się, że w przypadku ustania wspólności majątkowej małżeńskiej nie następuje nabycie nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy PIT, przez małżonka, któremu przypadła ta nieruchomość, jeżeli nieruchomość objęta była wspólnością majątkową.

Interpretacja taka uzasadniona jest również obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. przepisem art. 10 ust. 6 ustawy PIT.

Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej: z up. J. Sarnowski