

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD9/033/297/BRT/SKT/2011/DD-466 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 27 grudnia 2011 r.

w sprawie stosowania przepisów art. 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.) w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r.

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, przekazuję wyjaśnienia dotyczące stosowania przepisów art. 28 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.) — w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r.

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 8 a—c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r., Nr 51, poz. 307, z późn. zm.), źródłem przychodu jest odpłatne zbycie 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 — jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz

o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588, z późn. zm.) od dnia 1 stycznia 2007 r. zostały zmienione zasady opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a—c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie zgodnie z art. 7 ust. 1 tej nowelizacji do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a—c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2006 r., stosuje się zasady określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r.

Stosownie do art. 28 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., podatek od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a—c ustawy, ustala się w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu. Podatek ten jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika.

Podatnik może jednak w tym samym terminie, na podstawie art. 28 ust. 2a ustawy złożyć oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczony na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) lub lit. e) ustawy. W terminie płatności podatku podatnik jest obowiązany złożyć deklarację według ustalonego wzoru (art. 28 ust. 4 ustawy).

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) i e) powołanej ustawy, w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., stanowi, że wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)—c), 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 w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
- 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,
- 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,
- budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 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,
- spłatę kredytu lub pożyczki, a także odsetek od kredytu lub pożyczki zaciągniętych na wyżej wymienione cele, 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.

Spełnienie przez podatnika warunków określonych w tym przepisie skutkuje zwolnieniem przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych od podatku dochodowego z mocy prawa. W przeciwnym razie podatek jest płatny przez podatnika najpóźniej następnego dnia po upływie dwóch lat licząc od dnia sprzedaży wraz z odsetkami naliczanymi od terminu płatności określonego w ust. 2 art. 28 ustawy.

Złożenie przez podatnika oświadczenia nie powoduje zmiany terminu płatności zryczałtowanego 10% podatku z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Wynika to z faktu, że złożenie takiego oświadczenia nie warunkuje automatycznie zastosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) i e) ustawy.

Zauważyć także należy, że zobowiązanie podatkowe w tym podatku powstaje z mocy prawa tj. w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 ustawy — Ordynacja podatkowa. A zatem również do tego podatku ma zastosowanie art. 70 § 1 ustawy — Ordynacja podatkowa stanowiący, iż zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Dla stwierdzenia, czy nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, istotne znaczenie ma określenie terminu płatności tego podatku. Termin ten stosownie do treści art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy liczyć od upływu 14 dnia od dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Interpretacja wyżej wskazanych regulacji prawnych, prowadzi do wniosku, że termin przedawnienia zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości liczony jest od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (14 dni od dokonania odpłatnego zbycia) i jest niezależny od złożenia oświadczenia o przeznaczeniu uzyskanego przychodu na cele warunkujące zwolnienie podatkowe.

Prezentowane stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych np.: wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1294/07, wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 20 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Go 379/10, wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2011 r. sygn. akt III SA/Wa 1593/10, wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2011 r. sygn. akt II FSK 311/10.

Z upoważnienia Ministra Finansów
Podsekretarz Stanu

Maciej Grabowski