

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	466661
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2021-11-03T09:10:09.266
Tytuł (teza):	Możliwość zastosowania zwolnienia przedmiotowego - remont lokalu mieszkalnego, do którego podatnikowi nie przysługuje tytuł własności ani współwłasności
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2021-10-25T14:34:23.587
Sygnatura:	0113-KDIPT2-2.4011.710.2021.2.ACZ
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • lokal-prawo do lokalu-spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu • remonty • umowa-umowa darowizny • umowa-umowa użyczenia • zbycie-odpłatne zbycie
Przepis:	• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8-lit. b • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. d

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Zwolnienia przedmiotowe.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Źródła przychodów.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Źródła przychodów.-Specyfika źródeł przychodów.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Źródła przychodów.-Specyfika źródeł przychodów.- Odpłatne zbycie nieruchomości, prawa wieczystego użytkowania gruntów i spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu.

Załączniki: brak

Treść:

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawczyni przedstawione we wniosku z dnia 9 lipca 2021 r. (data wpływu 13 lipca 2021 r.), uzupełnionym pismem z dnia 12 października 2021 r. (data wpływu 12 października 2021 r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych odpłatnego zbycia udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 13 lipca 2021 r. wpłynął do Organu podatkowego ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych odpłatnego zbycia udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego.

Powyższy wniosek uzupełniono pismem z dnia 12 października 2021 r. (data wpływu 12 października 2021 r.).

We wniosku i jego uzupełnieniu przedstawiono następujący stan faktyczny:

Wnioskodawczyni w dniu 23 grudnia 2016 r. sprzedała należącą do Niej część spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w wysokości 1/2, którą nabyła od matki, w drodze umowy darowizny sporządzonej w formie aktu notarialnego w dniu 3 lipca 2014 r. Spółdzielcze własnościowe prawa do lokalu mieszkalnego, którego udział 1/2 Wnioskodawczyni odpłatnie zbyła w dniu 23 grudnia 2016 r., położone było w Wnioskodawczyni nigdy nie prowadziła działalności gospodarczej, zatem odpłatne zbycie w dniu 23 grudnia 2016 r. udziału 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego nie nastąpiło w wykonywaniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 2032, z późn. zm.).

Matka Wnioskodawczyni nabyła darowany udział w lokalu w drodze dziedziczenia. Udział w lokalu, który nabyła na podstawie postanowienia Sądu należał do Jej rodziców, był ich własnością od 1990 r. Prawo do spółdzielczego własnościowego lokalu nabyli na podstawie przydziału lokalu z dnia 10 sierpnia 1990 r. Matka Wnioskodawczyni darowała Jej cały swój udział wynoszący 1/2 w stosunku do całości w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego.

Wnioskodawczyni wydatkowała cały przychód uzyskany z odpłatnego zbycia w dniu 23 grudnia 2016 r. udziału 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, w ciągu dwóch lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie ww. udziału w prawie na remont lokalu mieszkalnego, który Wnioskodawczyni użytkuje na podstawie umowy użyczenia. Na potwierdzenie swoich praw do lokalu, w którym przeprowadzany był remont, Wnioskodawczyni zawarła ze swoimi rodzicami umowę użyczenia. Umowa użyczenia z rodzicami została zawarta przed rozpoczęciem remontu, na czas nieokreślony, w formie pisemnej.

Wydatki na remont mieszkania zostały dokonane w ciągu dwóch lat od końca roku kalendarzowego, w którym Wnioskodawczyni dokonała sprzedaży nieruchomości.

W ramach remontu wykonano następujące prace budowlane: wymiana wszystkich okien, wymiana podłóg, wymiana instalacji elektrycznej, wymiana drzwi, wymiana instalacji hydraulicznej, tynkowanie i malowanie, remont kuchni i łazienki z wymianą płytek i wiele innych drobniejszych prac budowlanych.

Wnioskodawczyni posiada wystawione na Nią faktury na zakupione i wykorzystane do remontu materiały budowlane. Faktur jest kilkadziesiąt, niestety nie są to wszystkie rachunki potwierdzające każdy zakup. Na część zakupionych materiałów

Wnioskodawczyni nie posiada dokumentów. Z uwagi na fakt, że remont przeprowadzony został systemem gospodarczym przez członków rodziny lub znajomych, Wnioskodawczyni nie posiada pisemnych umów zawartych z wykonawcami prac remontowo-budowlanych oraz nie posiada potwierdzenia zapłaty. Umowy zawierane były w formie ustnej, a zapłata za nie uregulowana została gotówką.

Wnioskodawczyni wydatkowała uzyskane ze sprzedaży lokalu mieszkalnego środki na remont mieszkania, w którym stale zamieszkuje, realizuje własne cele mieszkaniowe.

Mieszkanie stanowi dla Wnioskodawczyni przysłowiowy „dach nad głową”.

Docelowo mieszkanie, w którym Wnioskodawczyni realizowała swoje potrzeby mieszkaniowe i które było remontowane, ma stać się Jej własnością. Lokal mieszkalny, w którym Wnioskodawczyni przeprowadziła remont, formalnie miał stać się Jej własnością już kilka lat temu. Jednak z uwagi na fakt, że Wnioskodawczyni od kilku lat studiuje w

Stanach Zjednoczonych, gdzie również zajęła się pracą naukową, co pochłonęło dużo czasu, przeniesienie lokalu mieszkalnego zostało odłożone w czasie. Nie składało się również na to wprowadzenie restrykcji związanych z pandemią, utrudniających podróże pomiędzy Polską a Stanami Zjednoczonymi.

Z uwagi na powyższe, sfinalizowanie umowy przenoszącej własność lokalu zostało zawieszone, a Wnioskodawczyni nie jest w stanie podać dokładnej daty formalnego przejścia na nią własności wyremontowanego przez nią lokalu mieszkalnego.

Lokal mieszkalny, na remont którego Wnioskodawczyni wydatkowała środki pieniężne z odpłatnego zbycia w dniu 23 grudnia 2016 r. udziału 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego jest własnościowy z wyodrębnioną częścią działki, tytuł prawny: lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość. Lokal mieszkalny, na remont którego Wnioskodawczyni wydatkowała środki pieniężne z odpłatnego zbycia udziału 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, znajduje się w

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Czy Wnioskodawczyni z racji sprzedaży otrzymanego w darowiźnie od matki mieszkania i przeznaczenia otrzymanych środków ze sprzedaży na własne cele mieszkaniowe, tj. na remont użytkowanego mieszkania, zachowa prawo do ulgi mieszkaniowej – art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?
2. Czy Wnioskodawczyni z racji sprzedaży otrzymanego w darowiźnie od matki mieszkania, które matka odziedziczyła po swoich rodzicach (dziadkach Wnioskodawczyni), zwolnionego z podatku od spadków i darowizn, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych?

Zdaniem Wnioskodawczyni, w odniesieniu do pytania nr 1, z uwagi na fakt, że zwolnienie od podatku określone w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy podatku dochodowym od osób fizycznych przysługuje wyłącznie, jeżeli wydatkowanie środków odbyło się na nieruchomość, która realizuje bezpośrednio potrzeby mieszkaniowe podatnika, uznać należy, że środki uzyskane ze sprzedaży darowanego mieszkania, przeznaczone przez Wnioskodawczynię na remont, powinny podlegać tzw. uldze mieszkaniowej.

Umowa użyczenia jasno wskazuje, że remonty poczynione przez Wnioskodawczynię w użyczonym mieszkaniu są Jej inwestycją i służą realizacji Jej własnego celu mieszkaniowego. Fakt, że mieszkanie pozostaje własnością rodziców niczego nie zmienia, gdyż jest to jedyne miejsce zamieszkania Wnioskodawczyni, które wymaga przeprowadzania remontów.

W tym miejscu trzeba wyjaśnić, że choć ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wymienia katalog wydatków, które są kwalifikowane do kategorii własnego celu mieszkaniowego, to jednak ustawodawca nie zdecydował się na zdefiniowanie tego pojęcia.

Interpretując ulgi i zwolnienia, co do zasady nie powinno się odstępować od wykładni językowej. Zasada ta musi doznać ograniczeń, jeśli wykładnia celowościowa zmierzałaby do pełniejszego zrealizowania celu ustawy.

Przyjmuje się, że głównym celem ulgi mieszkaniowej jest to, aby ułatwiać podatnikowi nabycie dachu nad głową lub polepszenie warunków mieszkaniowych (remont).

Istotą zwolnienia jest bowiem zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych podatnika. Powoduje to, że ze zwolnienia nie może korzystać wydatkowanie środków na zakup nieruchomości dla innej osoby czy też zakup mający cel zarobkowy (np. dalsza odsprzedaż).

Istotne jest również to, że Wnioskodawczyni nie dokonała remontu w mieszkaniu, które zakupiła w celu zarobkowym. Remont został przeprowadzony w mieszkaniu, w którym mieszka.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy interpretować w ten sposób, że nie uzależnia on prawa do skorzystania z ulgi od dokonania definitywnego zakupu mieszkania, które zostało przez podatnika wyremontowane dla własnych potrzeb. Cel wydatku nie może być utożsamiany z jego skutkiem. Ustawa wymaga wyłącznie celowości działania podatnika, nie wymaga natomiast, by podatnik nabył określone prawo we wskazanym w tym przepisie terminie, a jak wskazano w opisie stanu faktycznego, w przyszłości mieszkanie stanie się własnością Wnioskodawczyni.

W ocenie Wnioskodawczyni, należy odejść od ścisłej wykładni językowej art. 21 ust. 1 pkt 131 i ust. 25 pkt e) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i uwzględnić to, że Wnioskodawczyni zrealizowała własne potrzeby mieszkaniowe, co prawda w lokalu mieszkalnym rodziców, ale na własne potrzeby. Należy zatem nadać prymat wykładni celowościowej nad językową.

Zdaniem Wnioskodawczyni, w odniesieniu do pytania nr 2, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, źródłem przychodu jest, z zastrzeżeniem ust. 2, odpłatne zbycie m.in. nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie. Z porównania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z ustawą o podatku od spadków i darowizn wynika, że podatnicy znajdujący się w analogicznej sytuacji ekonomicznej i społecznej, dokonujący analogicznej czynności prawnej są traktowani w sposób odmienny, jedynie z uwagi na przedmiot czynności prawnej. Przedmiot czynności prawnej, czyli w rozpatrywanym przypadku mieszkanie, nie jest cechą istotną pozwalającą na różnicowanie podatników i dyskryminowanie ich, dla których obowiązek podatkowy znajduje uzasadnienie w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Opodatkowanie Wnioskodawczyni byłoby niezgodne z zasadą równości wobec prawa, które dzieli osoby na takie, które otrzymały w darowiźnie środki pieniężne i mogą nimi swobodnie dysponować oraz na takie, które otrzymały mieszkanie, którym swobodnie dysponować mogą dopiero po upływie pięciu lat. Jest to rażąca niesprawiedliwość aby osoby, które otrzymały mieszkanie, były w gorszej sytuacji niż ci, którzy otrzymali pieniądze.

Nie może mieć miejsca sytuacja, gdzie położenie dziecka, które otrzymuje darowiznę od matki, jest uzależnione od tego co jest przedmiotem darowizny i co z darowizną dziecko uczyni. Gdyby matka Wnioskodawczyni sprzedała mieszkanie, zaś uzyskane z transakcji pieniądze darowała przy użyciu rachunku bankowego Wnioskodawczyni – nie doszłoby do powstania obowiązku podatkowego.

Poza tym, nie można zmuszać obywateli, pod groźbą zapłaty podatku, do utrzymywania niepotrzebnego mieszkania. Utrzymywanie mieszkania przez taki okres czasu może generować jedynie koszty, na pokrycie których nie każdego stać.

Podatkiem dochodowym powinien być, co wynika z przepisów ustawy, opodatkowany dochód a nie czynność – sprzedaż, co ma miejsce w zaistniałym stanie faktycznym.

Wnioskodawczyni nie miała wpływu na to, co dostała od matki w darowiznie, a że było to mieszkanie, które chciała spieniężyć, nie może być przez to gorzej potraktowana niż osoba obdarowana środkami pieniężnymi. Sprzedaż mieszkania należy zatem traktować jako jedynie zmianę substancji otrzymanej darowizny, a nie przychód w podatku dochodowym. Jest to wymiana mieszkania na pieniądze. Korzyść, zysk Wnioskodawczyni otrzymała w chwili darowizny, a nie w chwili sprzedaży mieszkania.

Mając na uwadze zaistniały stan faktyczny, należy zwrócić uwagę również na to, że matka Wnioskodawczyni, która dokonała darowizny na rzecz córki, nabyła mieszkanie w spadku. Spadkodawcy nabyli prawo do lokalu w 1990 r., czyli od momentu nabycia lokalu do momentu otrzymania spadku upłynęło ponad 5 lat.

Według nowych uregulowań, sprzedaż nieruchomości nabytej w drodze dziedziczenia wcześniej niż 5 lat od jej nabycia nie wiąże się już z obowiązkiem zapłaty podatku od uzyskanego w ten sposób dochodu.

Pięcioletni termin nie jest liczony od końca roku kalendarzowego, w którym nabyto spadek, ale od momentu nabycia nieruchomości przez spadkodawcę.

Oznacza to, że sprzedaż takiego mieszkania podlega zwolnieniu, gdyż od momentu jego nabycia przez spadkodawcę do momentu sprzedaży przez Wnioskodawcę – upłynęło 5 lat. W związku z powyższym, Wnioskodawczyni stoi na stanowisku, że sprzedaż przez Nią mieszkania przed upływem 5 lat od momentu otrzymania darowizny, nie podlega opodatkowaniu.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawczyni w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 2032, z późn. zm.), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, źródłem przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- d) innych rzeczy,

– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a)-c) – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, formułuje generalną zasadę, zgodnie z którą sprzedaż nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w tym przepisie przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, jeżeli nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej, skutkuje wystąpieniem przychodu.

Natomiast, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw nastąpi po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie i nie następuje w ramach wykonywania

działalności gospodarczej – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym, kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawczyni w dniu 23 grudnia 2016 r. sprzedała należący do Niej udział 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, który nabyła od matki, w drodze umowy darowizny sporządzonej w formie aktu notarialnego w dniu 3 lipca 2014 r. Matka Wnioskodawczyni nabyła udział w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego w drodze dziedziczenia po rodzicach, którzy byli właścicielami tego lokalu od 1990 r.

Wnioskodawczyni nigdy nie prowadziła działalności gospodarczej, zatem odpłatne zbycie udziału 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego nie nastąpiło w wykonywaniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Mając na uwadze przedstawiony przez Wnioskodawczynię opis stanu faktycznego i zawarte we własnym stanowisku w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego stwierdzenie, że: „Nie może mieć miejsca sytuacja, gdzie położenie dziecka, które otrzymuje darowiznę od matki, jest uzależnione od tego co jest przedmiotem darowizny i co z darowizną dziecko uczyni” i dalej: „Gdyby matka Wnioskodawczyni sprzedała mieszkanie, zaś uzyskane z transakcji pieniądze darowała przy użyciu rachunku bankowego Wnioskodawczyni – nie doszłoby do powstania obowiązku podatkowego” należy w pierwszej kolejności wyjaśnić, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przepisów ww. ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn.

Jak stanowi natomiast art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2021 r., poz. 1043), podatkowi od spadków i darowizn, zwanemu dalej „podatkiem”, podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem darowizny. Tym samym w związku z nabyciem tytułem darowizny powstaje obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn.

Zatem, nabycie nieruchomości i praw w drodze darowizny podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn, lecz nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Natomiast, gdy obdarowany w okresie późniejszym uzyskuje przychody z tytułu sprzedaży nabytego w darowiźnie składnika majątkowego, to opodatkowanie przychodów z tej sprzedaży regulują przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a nie przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn. Sprzedaż jest bowiem odrębną od nabycia czynnością prawną. Czynność odpłatnego zbycia nieruchomości i praw podlega przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dotyczy bowiem innego rodzaju przychodu niż uprzednie nabycie w drodze darowizny. Oba zdarzenia prawne, zarówno nabycie nieruchomości lub prawa, jak i późniejsza sprzedaż, są odrębnymi, kolejnymi czynnościami, które należy ocenić niezależnie od siebie pod względem skutków prawnych, jakie wywołały. Stąd też podlegają opodatkowaniu różnymi podatkami.

Podsumowując, przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn podlegało wyłącznie nabycie przez Wnioskodawczynię udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego i wówczas nie miało miejsca zastosowanie przepisów ustawy o

podatku dochodowym od osób fizycznych. Odrębną czynnością jest natomiast sprzedaż udziału w tym prawie, którą to czynność regulują już przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i to bez względu na fakt, że otrzymana przez Wnioskodawczynię darowizna była zwolniona z opodatkowania podatkiem do spadków i darowizn.

Należy bowiem jeszcze raz podkreślić, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym nie podlegają przychody wynikające w sposób bezpośredni ze zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Do wyłączenia z opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dochodzi przy nabyciu majątku w drodze np. darowizny nieruchomości, praw majątkowych czy środków pieniężnych. Tutejszy Organ nie ma wpływu na to, że przedmiotem darowizny na rzecz Wnioskodawczyni był udział w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, a nie np. środki pieniężne.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyraźnie wskazują co jest przedmiotem opodatkowania i jakie czynności prawne powodują wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Tutejszy Organ nie może zatem w drodze analogii zrównać sytuację Wnioskodawczyni otrzymującą w drodze umowy darowizny udział w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego (co wynika z aktu notarialnego), a następnie sprzedającą ten udział przed upływem pięciu lat od daty jego nabycia, z sytuacją osób, które w drodze darowizny otrzymują środki pieniężne, gdyż przepisy prawa w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych na to nie pozwalają.

Wobec powyższego, w przypadku sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskanego z tego tytułu dochodu ma moment i sposób ich nabycia.

Wyjaśnić należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie precyzuje pojęcia „nabycie”, a także nie wskazuje, czy ma to być nabycie odpłatne, czy nieodpłatne. Nie określa również, na podstawie jakiej czynności prawnej może nastąpić nabycie nieruchomości, ich części oraz udziału w nieruchomości lub praw majątkowych. Zatem, pojęcie to należy rozumieć szeroko, co oznacza, że z nabyciem nieruchomości lub praw majątkowych wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mamy do czynienia z chwilą uzyskania prawa własności do nieruchomości lub tych praw, bez względu na charakter czynności prawnej, na podstawie której doszło do przysporzenia majątkowego w postaci własności rzeczy lub praw.

Interpretacja pojęcia „nabycie” została przedstawiona w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 listopada 2009 r., sygn. akt II FSK 1489/08, w którym Sąd stwierdził, że aby ustalić, jaka czynność prawna wyznacza początek biegu pięcioletniego terminu należy odwołać się do regulacji zawartych w prawie cywilnym. Według Kodeksu cywilnego nabycie jest to uzyskanie prawa własności rzeczy. Zatem, aktywa majątkowe ulegają zwiększeniu. Przez pojęcie „nabycie” użyte w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy rozumieć, każde zwiększenie aktywów majątku podatnika.

Jak wskazano wyżej, moment przeniesienia prawa własności w prawie podatkowym określany jest zgodnie z normami prawa cywilnego.

Zgodnie z art. 155 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r., poz. 1740, z późn. zm.) umowa sprzedaży, zamiany, darowizny lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo, że strony inaczej postanowiły. Należy zatem wskazać, że nabyciem w rozumieniu przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest każda czynność, na mocy której na osobę fizyczną – nabywcę przechodzi własność nieruchomości, bez względu na to, czy nabycie następuje w sposób odpłatny czy nieodpłatny.

W myśl art. 888 § 1 Kodeksu cywilnego, przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku.

Podstawowym elementem umowy darowizny, niezbędnym do uznania, że dane świadczenie jest darowizną, jest jej nieodpłatność. Świadczenie jest nieodpłatne wówczas, gdy otrzymujący świadczenie nie świadczy nic w zamian, ani też nie zobowiązuje się do innego świadczenia w przyszłości. Przy czym to świadczenie drugiej strony nie musi mieć charakteru majątkowego, może być np. korzyścią osobistą. Jedynym celem, jaki leży u podstaw darowizny, jest chęć przysporzenia majątkowego na rzecz drugiej strony.

Biorąc pod uwagę powyższe, odpłatne zbycie przez Wnioskodawczynię w grudniu 2016 r. udziału 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, nabytym przez Wnioskodawczynię w lipcu 2014 r. w drodze umowy darowizny, stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jego nabycie.

Dla ustalenia źródła przychodu w przedmiotowej sprawie bez znaczenia pozostaje fakt, że matka Wnioskodawczyni nabyła darowany Wnioskodawczyni udział w spółdzielczym własnościowym lokalu mieszkalnym w drodze dziedziczenia po rodzicach, który był ich własnością od 1990 r.

W tym miejscu należy wskazać, że na mocy art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2159) do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dodano w artykule 10 między innymi ustęp 5.

Powyższy przepis, stosownie do art. 16 ww. ustawy zmieniającej, ma zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r.

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

Nie można zatem zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawczyni, że skoro matka Wnioskodawczyni, która dokonała na Jej rzecz darowizny udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, nabyła powyższy udział w drodze spadku od spadkodawców, którzy nabyli spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego w 1990 r., to sprzedaż przez Wnioskodawczynię udziału w ww. spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ od momentu jego nabycia przez spadkodawców do momentu sprzedaży przez Wnioskodawczynię upłynęło 5 lat.

Jak wynika z powyższych regulacji prawnych, wskazany przepis art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie będzie miał zastosowania względem Wnioskodawczynie, ponieważ odpłatne zbycie udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego nastąpiło w 2016 r. (a nie jak wymaga tego przepis po dniu 31 grudnia 2018 r.) oraz Wnioskodawczynie nie nabyła udziału w powyższym prawie w drodze dziedziczenia, lecz w drodze umowy darowizny od matki, która nabyła powyższy udział w drodze spadku po swoich rodzicach.

W konsekwencji, odpłatne zbycie przez Wnioskodawczynię w 2016 r. przysługującego Jej udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego stanowi źródło przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W myśl art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

Stosownie do art. 30e ust. 2 ww. ustawy, podstawą obliczenia podatku jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Przy czym przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest 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 (art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia (sprzedaży) nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez sprzedającego, które są konieczne, aby transakcja sprzedaży mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością, np. koszty wyceny nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego, prowizje pośredników w sprzedaży nieruchomości, koszty ogłoszeń w prasie związanych z zamiarem sprzedaży nieruchomości). Pomędzy tymi wydatkami a dokonany odpłatny zbyciem musi istnieć zatem związek przyczynowo-skutkowy.

Tak obliczony przychód można pomniejszyć o koszty uzyskania przychodu. Ustalenie kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw odbywa się zgodnie z art. 22 ust. 6c lub 6d ww. ustawy w zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

Zgodnie z art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, 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 i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.

Wysokość nakładów, o których mowa w art. 22 ust. 6d ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych (art. 22 ust. 6e ww. ustawy).

Podsumowując, jak wynika z powyższych przepisów, podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia określonym zgodnie z art. 19 ww. ustawy (tj. wartością wyrażoną w cenie określonej w umowie sprzedaży, pomniejszoną o koszty odpłatnego zbycia), a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

W myśl art. 30e ust. 4 ww. ustawy po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3 (PIT-39), wykazać:

- 1) dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c i obliczyć należny podatek dochodowy od dochodu, do którego nie ma zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 131, lub
- 2) dochody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131.

Dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł – stosownie do art. 30e ust. 5 ww. ustawy.

W przypadku niewypełnienia warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 podatnik jest obowiązany do złożenia korekty zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3 i do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 45 ust. 4 pkt 4, do dnia zapłaty podatku włącznie (art. 30e ust. 7 ww. ustawy).

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że 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 poczynawszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch 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.

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

$\text{dochód zwolniony} = D \times W/P$

gdzie:

D - dochód ze sprzedaży,

W - wydatki poniesione na cele mieszkaniowe,

P - przychód ze sprzedaży.

Podkreślić należy, że powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia. W sytuacji, gdy przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Tym samym, aby dochód z tytułu sprzedaży nieruchomości był w całości zwolniony z podatku dochodowego, cały przychód ze zbytej nieruchomości musi być wydatkowany na

własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały w art. 21 ust. 25 cytowanej ustawy.

Stosownie do art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy, za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się m.in. wydatki poniesione na:

- a) 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,
- b) nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
- c) 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 ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,
- d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,
- e) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego

- położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Zgodnie z art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d) i e), rozumie się budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach.

Natomiast stosownie do art. 21 ust. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za wydatki, o których mowa w ust. 25, nie uważa się wydatków poniesionych na:

- 1) nabycie gruntu lub udziału w gruncie, prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie, budynku, jego części lub udziału w budynku, lub
 - 2) budowę, rozbudowę nadbudowę, przebudowę, adaptację lub remont budynku albo jego części.
- przeznaczonych na cele rekreacyjne.

Wskazać w tym miejscu należy, że ulgi i zwolnienia są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483, z późn. zm.) stanowiącego, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Oznacza to, że wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. Tym samym podkreślenia wymaga fakt, że tylko określone zdarzenia prawne, bądź spełnienie określonych przesłanek, od których

ustawodawca uzależnia prawo do zwolnienia z opodatkowania, skutkuje zwolnieniem przychodu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że w prawie podatkowym w stosunku do wszelkich ulg i zwolnień zabronione jest stosowanie rozszerzającej wykładni przepisów.

Uwzględniając treść zacytowanych wyżej przepisów, należy stwierdzić, że warunkiem skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych wymienionych w ustawie jest wydatkowanie otrzymanego przychodu w ustawowym terminie i wyłącznie na własne cele mieszkaniowe określone w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zawarte w tym przepisie wyliczenie tzw. wydatków mieszkaniowych, których realizacja powoduje zwolnienie z opodatkowania, ma charakter wyczerpujący (enumeratywny).

Odnosząc zatem powyższe uregulowania na grunt rozpatrywanej sprawy stwierdzić należy, że podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z przywołanego wyżej art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest fakt wydatkowania (począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie) przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w ustawie „własne cele mieszkaniowe” podatnika.

Celem takim może być zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ww. ustawy, wydatek poniesiony na remont własnego lokalu mieszkalnego. Realizacja własnego celu mieszkaniowego określona w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ww. ustawy winna polegać na tym, że w przypadku remontu własnego lokalu mieszkalnego podatnik w wyremontowanym lokalu mieszkalnym takie cele będzie realizować, a więc będzie w nim mieszkał. Ponadto, w przepisie tym nie chodzi o jakikolwiek lokal mieszkalny, ale o lokal mieszkalny określony mianem „własny”. Przy czym przez „własny” należy w szczególności rozumieć lokal mieszkalny, w stosunku do którego przysługuje podatnikowi prawo własności (współwłasności) w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego, na co wskazuje treść cytowanego art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Natomiast, ustawowy termin na wydatkowanie środków z odpłatnego zbycia nieruchomości lub udziału w nieruchomości oraz praw majątkowych, o których mowa w art. 30e ww. ustawy, wynosi dwa lata od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, a więc w przypadku sprzedanego przez Wnioskodawczynię w 2016 r. przysługującego Jej udziału 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego termin ten upłynął z dniem 31 grudnia 2018 r.

Oznacza to, że w sytuacji gdy do tego czasu Wnioskodawczyni nie nabyła prawa własności (lub udziału we współwłasności) do lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, to przedmiotowe zwolnienie Wnioskodawczyni nie przysługuje. Zgodnie bowiem z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) w związku z art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe uważa się wydatki poniesione na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego. Rozstrzygającym zatem jest ustalenie czy Wnioskodawczyni wydatkowała środki pieniężne na remont własnego lokalu mieszkalnego.

Przedstawiając stan faktyczny Wnioskodawczyni wskazała, że wydatkowała cały przychód uzyskany z odpłatnego zbycia w dniu 23 grudnia 2016 r. udziału 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, w ciągu dwóch lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie ww. udziału w prawie, na remont

lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, który Wnioskodawczyni użytkuje na podstawie umowy użyczenia. Na potwierdzenie swoich praw do lokalu, w którym przeprowadzany był remont, Wnioskodawczyni zawarła ze swoimi rodzicami umowę użyczenia. Umowa użyczenia z rodzicami została zawarta przed rozpoczęciem remontu, na czas nieokreślony, w formie pisemnej.

W ramach remontu wykonano następujące prace budowlane: wymiana wszystkich okien, wymiana podłóg, wymiana instalacji elektrycznej, wymiana drzwi, wymiana instalacji hydraulicznej, tynkowanie i malowanie, remont kuchni i łazienki z wymianą płytek i wiele innych drobniejszych prac budowlanych. Wnioskodawczyni posiada wystawione na nią faktury na zakupione i wykorzystane do remontu materiały budowlane. Faktur jest kilkadziesiąt, niestety nie są to wszystkie rachunki potwierdzające każdy zakup. Na część zakupionych materiałów Wnioskodawczyni nie posiada dokumentów. Z uwagi na fakt, że remont przeprowadzony został systemem gospodarczym przez członków rodziny lub znajomych, Wnioskodawczyni nie posiada pisemnych umów zawartych z wykonawcami prac remontowo-budowlanych oraz nie posiada potwierdzenia zapłaty. Umowy zawierane były w formie ustnej, a zapłata za nie uregulowana została gotówką.

Wnioskodawczyni wydatkowała uzyskane ze sprzedaży lokalu mieszkalnego środki na remont mieszkania, w którym stale zamieszkuje, realizuje własne cele mieszkaniowe.

Mieszkanie stanowi dla Wnioskodawczyni przysłowiowy „dach nad głową”.

Docelowo mieszkanie, w którym Wnioskodawczyni realizowała swoje potrzeby mieszkaniowe i które było remontowane, ma stać się Jej własnością. Lokal mieszkalny, w którym Wnioskodawczyni przeprowadziła remont, formalnie miał stać się Jej własnością już kilka lat temu. Jednak z uwagi na fakt, że Wnioskodawczyni od kilku lat studiuje w Stanach Zjednoczonych, gdzie również zajęła się pracą naukową, co pochłonęło dużo czasu, przeniesienie lokalu mieszkalnego zostało odłożone w czasie. Nie składało się również na to wprowadzenie restrykcji związanych z pandemią, utrudniających podróże pomiędzy Polską a Stanami Zjednoczonymi.

Z uwagi na powyższe, sfinalizowanie umowy przenoszącej własność lokalu zostało zawieszono, a Wnioskodawczyni nie jest w stanie podać dokładnej daty formalnego przejścia na nią własności wyremontowanego przez nią lokalu mieszkalnego.

W tym miejscu wyjaśnić należy, że umowa użyczenia jest jedną z umów nazwanych, obok najmu i dzierżawy, regulujących zasady używania rzeczy.

Zgodnie z art. 710 ustawy Kodeks cywilny, przez umowę użyczenia użyczający zobowiązuje się zezwolić biorącemu, przez czas oznaczony lub nieoznaczony, na bezpłatne używanie oddanej mu w tym celu rzeczy.

Istotą tej umowy jest jej bezpłatny charakter, co oznacza, że biorący w używanie nie ma obowiązku dokonywania żadnych świadczeń i opłat na rzecz dającego do bezpłatnego używania. Umowa użyczenia nie jest umową przenoszącą własność nieruchomości.

Umową przenoszącą własność, zgodnie ze wskazanym wyżej art. 155 § 1 Kodeksu cywilnego, może natomiast być umowa sprzedaży, zamiany, darowizny lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej.

Przy czym, zgodnie z art. 158 ww. Kodeksu, umowa zobowiązująca do przeniesienia prawa własności nieruchomości powinna być dla jej ważności zawarta w formie aktu notarialnego. To samo dotyczy umowy przenoszącej własność, która zostaje zawarta w celu wykonania istniejącego uprzednio zobowiązania do przeniesienia własności nieruchomości; zobowiązanie powinno być w akcie wymienione.

Odnosząc powyższe uregulowania prawne na grunt rozpatrywanej sprawy stwierdzić należy, że Wnioskodawczyni przychód ze sprzedaży w 2016 r. udziału 1/2 w spółdzielczym

własnościowym prawie do lokalu wydatkowała na remont lokalu mieszkalnego, do którego nie przysługuje Jej prawo własności lub współwłasności, bowiem prawa takiego nie uzyskała w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiła sprzedaż ww. udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, tj. do dnia 31 grudnia 2018 r.

Niewątpliwie zawarcie umowy użyczenia lokalu mieszkalnego pozwala Wnioskodawczyni na korzystanie z tego lokalu w sposób zgodny z jego przeznaczeniem, a zatem w rozpatrywanej sprawie zamieszkiwanie w nim przez Wnioskodawczynię, nie jest to jednak prawo równoznaczne z prawem własności (współwłasności). Istotny jest fakt, że Wnioskodawczyni wydatkowała środki pieniężne z odpłatnego zbycia przysługującego Jej udziału 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego na remont lokalu mieszkalnego, do którego Wnioskodawczyni nie nabyła do dnia 31 grudnia 2018 r., prawa własności lub współwłasności.

Zgodnie bowiem z cytowanym wcześniej art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przez własny lokal, o którym mowa w ww. przepisie rozumie się lokal stanowiący własność lub współwłasność podatnika. To oznacza, że w okresie jaki został przewidziany przez ustawodawcę na wydatkowanie środków ze sprzedaży, musi być spełniony warunek określony tym przepisem, czyli lokal mieszkalny musi stanowić własność lub współwłasność podatnika (a więc podatnikowi musi przysługiwać tytuł własności lub współwłasności do lokalu). W przeciwnym razie, w sytuacji gdy środki zostaną wydatkowane na lokal mieszkalny, do którego podatnik nie dysponuje i nie będzie dysponował w okresie dwóch lat od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, tytułem własności (współwłasności), zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przysługuje, ponieważ podatnik nie remontował własnego mieszkania, a jedynie poniósł wydatki na cudzy lokal mieszkalny.

Zatem bezspornym jest, że Wnioskodawczyni nie remontowała lokalu mieszkalnego, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) w związku z ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tylko lokal mieszkalny będący własnością rodziców Wnioskodawczyni. Dlatego też powyższy sposób wydatkowania przychodu nie wypełnia dyspozycji realizacji własnego celu mieszkaniowego określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) i ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Na niniejsze rozstrzygnięcie nie ma żadnego wpływu fakt wcześniejszego zamieszkiwania Wnioskodawczyni w użyczonym lokalu mieszkalnym, czy też zamieszkania w nim w przyszłości, gdyż zamieszkiwanie nie jest równoznaczne z posiadaniem prawa własności lub współwłasności do lokalu mieszkalnego.

Stanowisko Organu znajduje potwierdzenie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 4 sierpnia 2021 r., sygn. akt 2720/20, w którym Sąd stwierdził, że: „W art. 21 ust. 26 zdefiniowano pojęcie „własnego budynku, lokalu lub pomieszczenia” o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d) i e), nakazując je rozumieć jako budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach. Z przepisów tych wynika zatem jednoznacznie, że zwolnienie przychodu możliwe jest przy spełnieniu dwóch przesłanek: przeznaczenia nabytych środków na określone w ustawie cele i uzyskania w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym dokonano zbycia, własności (współwłasności) nieruchomości, na którą przeznaczone są wydatki”.

Z kolei w wyroku z dnia 15 grudnia 2020 r., sygn. akt II FSK 1663/20, Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdził, że: „Zakres omawianego przepisu w powiązaniu z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. obejmuje wydatki, które skutkują uzyskaniem własności wskazanych powyżej składników majątku lub prawa użytkowania wieczystego lub udziału w takim prawie. Nabycie własności wskazanych przedmiotów majątkowych lub prawa użytkowania wieczystego musi nastąpić w ciągu wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym uzyskano dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e u.p.d.o.f.”

Mając na uwadze przedstawiony we wniosku stan faktyczny oraz powołane przepisy prawa należy stwierdzić, że odpłatne zbycie przez Wnioskodawczynię w grudniu 2016 r. udziału 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, nabytym przez Nią w lipcu 2014 r. w drodze umowy darowizny, stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jego nabycie.

Wydatki jakie Wnioskodawczyni poniosła na remont użyczonego lokalu mieszkalnego ze środków pieniężnych pochodzących z odpłatnego zbycia w grudniu 2016 r. udziału 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego, do którego Wnioskodawczyni nie uzyskała do dnia 31 grudnia 2018 r. prawa własności (współwłasności), nie stanowią wydatków na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) w związku z art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji Wnioskodawczyni nie jest uprawniona do skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy.

Zatem, przychód uzyskany przez Wnioskodawczynię z odpłatnego zbycia w 2016 r. udziału 1/2 w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ sprzedaż ta nastąpiła przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie i tym samym podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym.

Końcowo, zauważyć należy, że Wnioskodawczyni we własnym stanowisku w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego wskazała przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 i ust. 25 pkt e ustawy o podatku dochodowym, co z uwagi na opis sprawy i konstrukcję art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy potraktować jako oczywistą omyłkę pisarską. Tym niemniej, gdyby jednak intencją Wnioskodawczyni było uzyskanie interpretacji indywidualnej w zakresie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. e) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy wskazać, że przepis ten nie ma zastosowania w przedmiotowej sprawie, ponieważ dotyczy wydatków poniesionych na rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego. Tymczasem, jak wynika z opisu sprawy, Wnioskodawczyni wydatkowała przychód z odpłatnego zbycia udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego na remont lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość (art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), który użytkuje na podstawie umowy użyczenia. Jednocześnie Organ zauważa, że procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretacje opiera się wyłącznie na

opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku – nie prowadzi postępowania dowodowego. Przedmiotem interpretacji wydanej na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, z późn. zm.) jest sam przepis prawa. Natomiast rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest ustalanie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, stanowi to bowiem domenę ewentualnego postępowania podatkowego. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku tego postępowania okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne. Organ nie prowadzi postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku do tych okoliczności wyraża swoje stanowisko, które zawsze musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę. Wnioskodawczyni ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem podanym przez Wnioskodawczynię w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu opisu sprawy przedstawionego we wniosku, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Zaznaczyć również należy, że prawo do zwolnienia podlega szczegółowej i ostatecznej weryfikacji przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego. Mając na uwadze treść art. 14b ustawy Ordynacja podatkowa, tutejszy Organ wydając interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego nie jest uprawniony do przeprowadzenia postępowania dowodowego, które wskazałoby, czy Wnioskodawczyni zrealizowała swój cel mieszkaniowy, czy nie. Wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) oraz załatwienia sprawy, organy podatkowe podejmują w toku postępowania podatkowego. Podstawowym narzędziem realizacji tej zasady jest postępowanie dowodowe, które nie jest prowadzone w ramach postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawczynię i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Zgodnie z art. 14na § 1 ustawy Ordynacja podatkowa przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

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

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 ustawy Ordynacja podatkowa).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2193, z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w ..., za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325, z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała, lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.