

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	506659
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2022-08-30T09:40:25.714
Tytuł (teza):	Skutki podatkowe odpłatnego zbycia zabudowanej nieruchomości, możliwości pomniejszenia przychodu ze sprzedaży o koszty uzyskania przychodów i koszty nabycia oraz zastosowania ulgi mieszkaniowej.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2022-08-23T15:02:21.227
Sygnatura:	0113-KDIPT2-2.4011.207.2018.11.KK
Słowa kluczowe:	• koszt-koszty uzyskania przychodów • nieruchomości-zbycie nieruchomości • ulga-ulga mieszkaniowa
Przepis:	• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8-lit. a • [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 4-art. 22
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Koszty uzyskania przychodów.-Koszty uzyskania przychodów.-Koszty z tytułu zbycia nieruchomości. • 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.-Przychód z praw majątkowych.
Załączniki:	brak

Treść:

Interpretacja indywidualna po wyroku sądu

– stanowisko w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowna Pani:

- 1) ponownie rozpatruję sprawę Pani wniosku z 11 kwietnia 2018 r. (data wpływu 13 kwietnia 2018 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej – uwzględniam przy tym prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 7 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 582/18 (data wpływu 23 maja 2022 r.) oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 stycznia 2022 r., sygn. akt II FSK 1227/19 (data wpływu 13 kwietnia 2022 r.).
- 2) stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest w części prawidłowe i w części nieprawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

13 kwietnia 2018 r. wpłynął Pani wniosek z 11 kwietnia 2018 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy skutków podatkowych odpłatnego zbycia zabudowanej nieruchomości, możliwości pomniejszenia przychodu ze sprzedaży o koszty uzyskania przychodów i koszty nabycia oraz zastosowania ulgi mieszkaniowej. Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 15 czerwca 2018 r. (wpływ 18 czerwca 2018 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

W skład majątku wspólnego rodziców oraz spadku po nich wchodziło jedynie prawo własności zabudowanej nieruchomości w A. Powierzchnia działki wynosiła 1 050 m², powierzchnia podpiwniczonego, parterowego domu z 1958 r. wynosiła 150 m².

Po śmierci ojca (wrzesień 1999 r.) spadek po nim, na mocy testamentu, nabyła Wnioskodawczyni i Jej brat. Wnioskodawczyni nabyła 2/3 części z połowy zabudowanej nieruchomości, brat 1/3 części z połowy zabudowanej nieruchomości.

Po śmierci matki Wnioskodawczyni (marzec 2015 r.) rodzeństwo, również na mocy testamentu, nabyło po niej spadek w postaci udziału 1/2 części zabudowanej nieruchomości. Wnioskodawczyni nabyła udział 2/3 części, a Jej brat udział 1/3 części z połowy nieruchomości wchodzącej w skład spadku. Postanowienie Sądu zostało wydane w październiku 2015 r.

Nabycie współwłasności w drodze spadku zostało zgłoszone we właściwym terminie naczelnikowi urzędu skarbowego, który na podstawie złożonych, odrębnych dla każdego z rodziców i każdego z rodzeństwa zeznań podatkowych o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych (SD-3 i SD-Z2), wydał decyzję o zapłacie podatku w zakresie nabytych praw współwłasności zabudowanej nieruchomości po ojcu. Wnioskodawczyni zapłaciła podatek od spadków i darowizn, ustalony decyzją Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego z 28 grudnia 2015 r., wpłata 5 stycznia 2016 r., od części nieruchomości odziedziczonej po ojcu, tj. nabytej w 1999 r.

Spadek po matce Wnioskodawczyni został zwolniony od podatku od spadków na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r., Nr 93, poz. 768, z późn. zm., dalej: „u.p.s.d.”).

W sierpniu 2017 r., w drodze ugody zawartej na rozprawie o dział spadku (Sąd Rejonowy Wydział Cywilny), Wnioskodawczyni wraz z bratem dokonali zgodnego podziału majątku wspólnego nabytego po rodzicach i zgodnego działu spadku w ten sposób, że

zabudowana nieruchomość przypadła na wyłączną własność Wnioskodawczyni. Jednocześnie Wnioskodawczyni zobowiązała się do spłaty udziału brata (1/3 ustalonej przez Sąd wartości zabudowanej nieruchomości) w trzech równych ratach. Pierwszą ratę Wnioskodawczyni miała wpłacić do 30 września 2017 r. i przełała kwotę 27 września 2017 r. Drugą ratę Wnioskodawczyni ma wpłacić do 30 września 2018 r., a trzecią do 30 września 2019 r. Wysokość spłaty udziału brata w zabudowanej nieruchomości została ustalona przez strony podczas rozprawy o dział spadku. Ustalona do rozliczeń wartość zabudowanej nieruchomości, przyjęta do spłaty brata, jest wyższa niż wynikało z opinii na temat ceny rynkowej nieruchomości dokonanej na potrzeby sprzedaży przez Biuro Obrotu Nieruchomościami. W styczniu 2018 r., aby spłacić udział brata, Wnioskodawczyni sprzedała zabudowaną nieruchomość. Sprzedaż nieruchomości nie nastąpiła w wykonaniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z tytułu zbycia Wnioskodawczyni poniosła koszty uzyskania przychodu:

- wypis z rejestru gruntów w postaci dokumentu drukowanego (faktura z 14 stycznia 2016 r.), koszt poniesiony w związku z planowaną sprzedażą odziedziczonej nieruchomości oraz w sprawie o dział spadku,
- opinia na temat ceny rynkowej nieruchomości zabudowanej (faktura z 19 stycznia 2016 r.), koszt poniesiony w związku z planowaną sprzedażą odziedziczonej nieruchomości, wykorzystany w sprawie o dział spadku,
- opłata wniesiona w znakach skarbowych – sprawa o dział spadku (pokwitowanie z dnia 26 lutego 2016 r.), koszt poniesiony w związku ze sprawą o dział spadku (spłata brata) i planowaną sprzedażą odziedziczonej nieruchomości,
- spłaty na rzecz brata Wnioskodawczyni,
- zapłacony podatek od spadków i darowizn.

Jeżeli dochód z odpłatnego zbycia odziedziczonej nieruchomości będzie podlegał dalszemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, Wnioskodawczyni zamierza skorzystać z ulgi mieszkaniowej, określonej w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód uzyskany ze zbycia nieruchomości zostanie, a właściwie już został wydatkowany, na własne cele mieszkaniowe w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy, tj. wydatki poniesiono na nabycie 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. Nie cały przychód ze sprzedaży nieruchomości zabudowanej został przeznaczony i wydatkowany na własne cele mieszkaniowe. W lutym 2018 r. Wnioskodawczyni zakupiła mieszkanie o niższej wartości niż przychód ze sprzedaży odziedziczonej nieruchomości zabudowanej. Część przychodu Wnioskodawczyni jest zobowiązana, na mocy ugody zawartej na sprawie o dział spadku, przekazać bratu jako spłatę jego udziałów w spadku. Wydatkowanie środków już nastąpiło. Wnioskodawczyni zakupiła na rynku pierwotnym mieszkanie wykończone pod klucz wraz z ustanowieniem służebności gruntowej obciążającej prawo własności działki polegającej na prawie do wyłącznego korzystania ze znajdującego się na wyżej wymienionej nieruchomości miejsca parkingowego. Wydatki udokumentowane są aktem notarialnym z umowy zakupu mieszkania wraz z ustanowieniem służebności gruntowej obciążającej prawo własności działki polegającej na prawie do wyłącznego korzystania ze znajdującego się na wyżej wymienionej nieruchomości miejsca parkingowego.

Pytania (ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku)

1. Jaki dzień należy przyjąć za datę nabycia przez Wnioskodawczynię zabudowanej nieruchomości (udziału w nieruchomości) otrzymanej w spadku, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361, z późn. zm.)? Czy za datę nabycia nieruchomości należy

przyjąć dzień otwarcia spadku (chwila śmierci każdego z rodziców), czyli w przypadku ojca wrzesień 1999 r., a w przypadku matki marzec 2015 r., czy dzień postanowienia sądu o nabyciu spadku (październik 2015 r.), czy też dzień, w którym sąd powszechny dokonał działu spadku (lipiec 2017 r.), w wyniku czego Wnioskodawczyni przypadła cała nieruchomość wchodząca w skład masy spadkowej z obowiązkiem spłaty na rzecz pozostałego spadkobiercy? Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z jakiego okresu będą miały w przypadku Wnioskodawczyni zastosowanie?

2. Czy sprzedaż, po zniesieniu współwłasności na rozprawie o dział spadku, zabudowanej nieruchomości nabytej w drodze spadku, jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podlega opodatkowaniu, zgodnie z zasadami określonymi w art. 30e ww. ustawy, czy też zgodnie z zapisem art. 2 ust. 1 pkt 3 przywołanej ustawy, jest to przychód podlegający przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn, a więc niepodlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym?
3. Czy w przypadku Wnioskodawczyni, tj. w sytuacji kiedy nabyła Ona wraz z bratem połowę zabudowanej nieruchomości w 1999 r. (data śmierci ojca – chwila otwarcia spadku) i przychód z tej części w całości jest wolny od podatku dochodowego na mocy art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., do ustalenia dochodu do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w związku ze sprzedażą w 2018 r. odziedziczonej nieruchomości, Wnioskodawczyni powinna wyłączyć 1/2 część przychodu i brać pod uwagę połowę przychodu ze sprzedaży nieruchomości, tj. przychód za część, którą Wnioskodawczyni wraz z bratem nabyli w 2015 r. (data śmierci matki – chwila otwarcia spadku)?
4. Jakie wydatki (koszty) odpłatnego zbycia (sprzedaży) Wnioskodawczyni może odliczyć od przychodu ze sprzedaży nieruchomości (art. 19 ust. 1), który przyjmuje do obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, a jakie zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu (art. 22 ust. 6c i 6d)? W jakiej wysokości przyjmować koszty uzyskania przychodu i wydatki (koszty) odpłatnego zbycia, w pełnej, czy proporcjonalnie do udziału przychodu podlegającego ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w stosunku do całego przychodu, tj. ich 1/2 (połowę), czy w pełnej wysokości?
5. Czy w wydatkach na własne cele mieszkaniowe (art. 21 ust. 25 ww. ustawy) Wnioskodawczyni może uwzględnić obligatoryjne dla Niej koszty ustanowienia służebności gruntowej obciążającej prawo własności działki, polegającej na prawie do wyłącznego korzystania ze znajdującego się na wyżej wymienionej nieruchomości miejsca parkingowego oraz opłaty za sporządzenie czynności notarialnych poniesione w związku z zakupem mieszkania?

Pani stanowisko w sprawie (ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku)

W odniesieniu do pytania Nr 1, zgodnie z większością interpretacji indywidualnych i wyroków sądów administracyjnych, ustalając datę nabycia na skutek dziedziczenia własności zbywanego następnie składnika majątkowego, można jedynie odnieść się do daty otwarcia spadku, w związku z którym przypadły Wnioskodawczyni (wraz z bratem) udziały z całości masy spadkowej, a nie do dnia postanowienia Sądu o nabyciu spadku, który potwierdził jedynie Jej prawo do spadku, czy też do momentu zniesienia współwłasności w następstwie czynności związanych z sądowym działem spadku. Ogólne zasady spadkobrania w polskim prawie wskazują, że spadek to prawa i obowiązki zmarłego wynikające ze stosunków cywilnoprawnych, które z chwilą jego śmierci przechodzą na następców prawnych (art. 922 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, z późn. zm.; dalej: K.c.). W myśl art. 925 K.c., spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku, zaś otwarcie spadku następuje z chwilą śmierci spadkodawcy (art. 924 K.c.).

W postępowaniu spadkowym mogą wystąpić dwa powiązane ze sobą postępowania:

- pierwsze, zmierzające do stwierdzenia nabycia spadku (postanowienie o nabyciu spadku – art. 669 K.p.c.),
- drugie, dot. działu spadku (art. 680 – art. 689 K.p.c.).

Przy czym dział spadku jest konsekwencją postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku. Powyższe oznacza, że oba postępowania należą do spraw z zakresu prawa spadkowego. Spadek, jako prawa i obowiązki wchodzące w skład spadku w wyniku stwierdzenia nabycia spadku, mogą przechodzić na jednego lub kilku spadkobierców. Jeżeli spadek przypada kilku spadkobiercom, z chwilą otwarcia spadku powstaje wspólność majątku spadkowego, która trwa aż do działu spadku (art. 1035 K.c.). Z dokonaniem działu spadku ustaje wspólność majątku spadkowego jaka powstaje w wyniku nabycia spadku przez kilku spadkobierców. Do nabycia całości spadku (praw i obowiązków majątkowych zmarłego) doszło wcześniej, bo z chwilą śmierci spadkodawcy (art. 922 § 1 K.c.). Nabycie w wyniku działu spadku nie oznacza, że jest to inne nabycie, za datę nabycia w drodze spadku uznawać należy datę otwarcia spadku bowiem nie można nabyć własności rzeczy tylko i wyłącznie w drodze działu spadku bez nabycia jej w spadku, a więc poprzez dziedziczenie, spadkobranie. Zniesienie współwłasności dokonane w wyniku działu spadku, z równoczesną spłatą udziału drugiego spadkobiercy, nie ma tu znaczenia, bowiem w myśl art. 212 § 2 Kodeksu cywilnego, gdy rzeczy nie da się podzielić, może być przyznana jednemu ze współwłaścicieli z obowiązkiem spłaty pozostałych współwłaścicieli, a gdy dokonana spłata w spadku jest ekwiwalentna do posiadanego udziału w spadku, nie występuje przysporzenie majątkowe względem odziedziczonej ułamkowej części masy spadkowej, nikt ze spadkobierców nie uzyskuje korzyści materialnych, jedynie zostaje unormowana sytuacja prawna – zniesienie współwłasności na rzecz jednego ze spadkobierców na skutek braku możliwości podziału rzeczy z obowiązkiem spłaty pozostałych. Istota podatków dochodowych sprowadza się do obłożenia daniną przyrostu mienia z określonego źródła przychodów. Jeżeli zatem wskutek działu spadku nastąpią takie przesunięcia w ramach masy spadkowej, że każdy ze spadkobierców uzyska składniki majątkowe odpowiadające wartości jego udziału w całym majątku spadkowym (np. nieruchomości), a żaden z nich nie zostanie wzbogacony kosztem innego spadkobiercy, to zasadny jest wniosek, że nie nastąpiło przysporzenie majątkowe, w stosunku do udziału w masie spadkowej. Skoro w wyniku działu spadku nie doszło do przyrostu mienia spadkobiercy, w stosunku do wartości nabytego uprzednio udziału spadkowego, czynność taka nie może być utożsamiana z nabyciem nieruchomości (udziału w nieruchomości ponad udział w spadku) w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W przypadku Wnioskodawczyni nie doszło do przyrostu Jej majątku, podczas rozprawy o dział spadku zniesiona została współwłasność zabudowanej nieruchomości. Nieruchomość przypadła na wyłączną Jej własność, jednakże równocześnie została przez Sąd zobowiązana do ekwiwalentnej spłaty udziału brata. Odnosząc się do powyższego, za datę nabycia nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, należy przyjmować dzień otwarcia spadku, tj. chwilę śmierci każdego z rodziców. W związku z tym, część nieruchomości (1/2 zabudowanej nieruchomości) po zmarłym ojcu Wnioskodawczyni nabyła w 1999 r., natomiast drugą część (1/2 zabudowanej nieruchomości należącą do matki) w 2015 r. Zgodnie ze stanowiskiem organów skarbowych, ponieważ nabycie jednej części (1/4 części zabudowanej nieruchomości) nastąpiło przed 1 stycznia 2007 r., do ustalenia skutków podatkowych sprzedaży tego udziału w zabudowanej nieruchomości należy zastosować przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., natomiast nabycie drugiej części (1/4 części zabudowanej nieruchomości) nastąpiło w 2015 r. W związku z tym, do ustalenia skutków podatkowych sprzedaży tego udziału w

zabudowanej nieruchomości należy zastosować przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym po dniu 1 stycznia 2007 r., w brzmieniu obowiązującym w 2015 r.

Zdaniem Wnioskodawczyni, w odniesieniu do pytania Nr 2, w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, zgodnie z zapisem art. 2 ust. 1 pkt 3, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., przepisów ustawy nie stosowało się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn (zapis ten jest również aktualnie obowiązujący). Dodatkowo ustawodawca w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d) przywołanej ustawy, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., wprowadził zapis, 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 całości, jeżeli ich nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny. Przychody ze sprzedaży części nieruchomości nabytej po zmarłym w 1999 r. ojcu (1/2 zabudowanej nieruchomości) podlegać będą powyższymi zapisami i na ich podstawie zwolnione będą od podatku dochodowego. Zwolnieniu zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d) podlegać będzie 1/2 przychodu uzyskanego ze sprzedaży zabudowanej nieruchomości (2/3 z 1/2 otrzymane przez Wnioskodawczynię i 1/3 z 1/2 otrzymana przez drugiego spadkobiercę). W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., czyli brany pod uwagę przy rozpatrywaniu kwestii podatkowych drugiej części spadku otrzymanej po zmarłej w 2015 r. matce, art. 2 ust. 1 pkt 3 pozostawiono bez zmian, uchylono pkt 32 art. 21 ust. 1, ponieważ ustawodawca zrezygnował wówczas z ryczałtowego opodatkowania sprzedaży nieruchomości i podatkiem objął dochód z jej sprzedaży. Analizując intencje ustawodawcy zmieniającego w 2007 r. całą konstrukcję przepisów dotyczących spraw spadkowych czytamy (uzasadnienie do zmian w ustawie o podatku od spadków i darowizn wprowadzanych w 2007 r., zamieszczone na stronie Sejmu), że było to zapewnienie (rozszerzenie) ochrony interesów majątkowych najbliższej rodziny, poprzez zniesienie obciążeń podatkowych dla nabywających nieodpłatnie majątek od osób najbliższych. „Art. 1. Projektowane zmiany w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r., Nr 142, poz. 1514, z późn. zm.) mają na celu zapewnienie ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny.” „...Mając na względzie konieczność szczególnej ochrony sytuacji majątkowej rodziny oraz uwzględniając fakt, że nieodpłatne przekazywanie majątku odbywa się, co do zasady, między osobami najbliższymi, przyjęte w projekcie rozwiązanie prowadzi do całkowitego zwolnienia od podatku nieodpłatnego nabycia majątku od osób najbliższych. Szczególne powiązania osobiste i rodzinne między krewnymi w linii prostej oraz małżonkami uzasadniają całkowite zwolnienie od podatku nabycie rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, ojczyma i macochę (art. 1 pkt 4 projektu). Jednocześnie proponuje się, aby wprowadzenie całkowitego zwolnienia od podatku następowało pod warunkiem zgłoszenia faktu nabycia majątku organowi podatkowemu ...” Wydaje się, że swój cel, tj. ochronę majątku dorobkowego rodziny, ustawodawca zrealizował poprzez zwolnienie spadków i darowizn w pierwszej grupie pokrewieństwa od opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn (art. 4a ustawy) oraz przez wyłączenie spadków i darowizn z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 2 ust. 1 pkt 3), którego ustawodawca nie uchylił. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych są jednak interpretowane i stosowane w taki sposób, by cel ustawodawcy (ochrona majątku dorobkowego rodziny) w przypadku sprzedaży nieruchomości otrzymanej w spadku „obchodzić”, opodatkowując wartość tego majątku. Nabycie nieruchomości w wyniku zapisu testamentowego podlega przepisom o podatku od spadków i darowizn. W wyniku sprzedaży nieruchomości otrzymanej w spadku, zamianie ulega jedynie forma otrzymanego w spadku majątku (spieniężenie nieruchomości), w związku z tym, znajdzie tu zastosowanie wspomniany powyżej art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym przepisów ww. ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn. Ponadto, dysponowanie majątkiem otrzymanym w drodze spadku lub darowizny powinno być traktowane jednakowo. Skoro podatnik otrzymujący w spadku od najbliższej rodziny

majątek w formie gotówki nie podlega opodatkowaniu (zarówno w przypadku podatku od spadków, jak i w podatku dochodowym od osób fizycznych), to nie powinien być także opodatkowany spadkobierca, który otrzymał majątek, ale w formie nieruchomości, albo rzeczy ruchomych – tylko dlatego, że majątek taki sprzedał, tj. zamienił na inną formę majątku. Opodatkowaniu, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ww. ustawy, podlegać może jedynie wyższa wartości nieruchomości, w stosunku do pierwotnej wyceny będącej podstawą wyliczenia podatku od spadku i darowizn, jaką uzyskano podczas transakcji jej sprzedaży. Trudno jednakże do niej zastosować przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie ustalenia dochodu, zastosowania kosztów uzyskania przychodu oraz kosztów odpłatnego zbycia w celu wyliczenia zobowiązania podatkowego.

Zdaniem Wnioskodawczyni, w odniesieniu do pytania Nr 3 (ostatecznie sformułowanym w uzupełnieniu wniosku), przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia (art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., wolne od podatku dochodowego były 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 ich nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny. Przychód w 1/2 części uzyskany w 2018 r., ze sprzedaży nieruchomości otrzymanej w spadku, będzie więc zwolniony z podatku dochodowego na mocy przepisów obowiązujących w 1999 r. Pozostała 1/2 przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości podlegać będzie przepisom obowiązującym w 2015 r. W brzmieniu obowiązującym aktualnie, jak i w 2015 r., 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. Sprzedaż mieszkania/domu otrzymanego w spadku jest zamianą formy otrzymanego w spadku majątku, spieniężeniem majątku podlegającego przepisom o podatku od spadków i darowizn. Jeżeli fakt, że nieruchomość otrzymano w spadku nie ma znaczenia i zastosowania nie będzie miał w tym przypadku art. 2 ust. 1 pkt 3c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to w przypadku tej połowy przychodu (część nieruchomości nabyta w 2015 r., data śmierci matki – chwila otwarcia spadku) należy stosować ogólne przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczące opodatkowania dochodu ze sprzedaży nieruchomości.

Zdaniem Wnioskodawczyni, w odniesieniu do pytania Nr 4 (ostatecznie sformułowanym w uzupełnieniu wniosku), pojęcie kosztów odpłatnego zbycia (sprzedaży) nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, zgodnie z interpretacjami wydawanymi w tym zakresie należy stosować w tym wypadku językowe (potoczne) rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym, za koszty sprzedaży nieruchomości uważa się wszystkie wydatki poniesione przez sprzedającego, które są konieczne, aby transakcja mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością).

Można do takich kosztów zaliczyć m.in.:

- związane ze zbyciem koszty wyceny przez rzeczoznawcę majątkowego,
- prowizje pośredników w sprzedaży nieruchomości,
- koszty ogłoszeń w prasie związanych z zamiarem sprzedaży nieruchomości,
- wydatki związane ze sporządzeniem przez notariusza umowy cywilnoprawnej,
- opłatę notarialną,
- podatek od czynności cywilnoprawnych.

Od kosztów odpłatnego zbycia odróżnić należy koszty uzyskania przychodu, zasady ustalania których określone zostały w art. 22 ust. 6c i 6d. Stosownie do przepisu art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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 w przypadku Wnioskodawczynie udokumentowane koszty nabycia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

Można do takich kosztów zaliczyć m. in.:

- cenę nabycia udziału w nieruchomości określoną w postanowieniu sądu dotyczącym zniesienia współwłasności ze spłatą (kwota spłaty),
- kwotę zapłaconego podatku od czynności cywilnoprawnych i opłatę sądową wpłaconą w związku z postępowaniem o dział spadku,
- koszty, które zostały poniesione przez podatnika w czasie posiadania nieruchomości (od chwili nabycia nieruchomości do czasu jej zbycia), związane z modernizacją nieruchomości,
- kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn.

Z dokumentów mogących stanowić podstawę do zastosowania kosztów uzyskania przychodu (art. 22 ust. 6c i 6d) oraz kosztów odpłatnego zbycia (art. 19 ust. 1)

Wnioskodawczynie posiada:

- fakturę z Ośrodka Geodezji z 14 stycznia 2016 r. za wypis z rejestru gruntów w postaci dokumentu drukowanego, koszt poniesiony w związku z planowaną sprzedażą odziedziczonej nieruchomości, sprawą o dział spadku,
- fakturę z 19 stycznia 2016 r. za opinię na temat ceny rynkowej nieruchomości zabudowanej, koszt poniesiony w związku z planowaną sprzedażą odziedziczonej nieruchomości, dokument ten był również wykorzystany w sprawie o dział spadku,
- pokwitowanie z 26 lutego 2016 r. za opłatę wniesioną w znakach skarbowych koszt poniesiony w związku ze sprawą o dział spadku (spłata brata) i planowaną sprzedażą odziedziczonej nieruchomości.

Ponadto, na sprawie o dział spadku Wnioskodawczynie została zobligowana do spłaty udziału brata w zabudowanej nieruchomości. Spłata, zgodnie z wyrokiem Sądu, ma nastąpić w trzech równych ratach. Pierwszą Wnioskodawczynie zobligowana była uiścić do 30 września 2017 r. – przelew wykonała 27 września 2017 r. (potwierdzenie przelewu), drugą ma Ona zapłacić do 30 września 2018 r., trzecią do 30 września 2019 r.

Wnioskodawczynie zapłaciła też podatek od spadków i darowizn (decyzja Naczelnika US z 28 grudnia 2015 r. – wpłata 5 stycznia 2016 r.) od części nieruchomości odziedziczonej po ojcu, tj. nabytej w 1999 r. (data śmierci ojca – chwila otwarcia spadku) i prowizję pośrednika w sprzedaży nieruchomości w wysokości 9 240 zł.

Zdaniem Wnioskodawczynie, wszystkie wymienione wyżej wydatki w pełnej wysokości może potraktować jako koszty uzyskania przychodu, z wyjątkiem prowizji pośrednika w sprzedaży nieruchomości, która stanowi koszty odpłatnego zbycia oraz kwoty zapłaconego podatku od spadków i darowizn, która przypada na udział, którego sprzedaż nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (część odziedziczona po ojcu, podlegająca przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.), nie może więc zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodu.

Zdaniem Wnioskodawczynie, w odniesieniu do pytania Nr 5 (ostatecznie sformułowanym w uzupełnieniu wniosku), za wydatki na cele mieszkaniowe, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uznaje się, zgodnie z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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.

Patrząc na powyższe zapisy, zdaniem Wnioskodawczyni, w wydatkach tych oprócz zapłaty za lokal mieszkalny oraz udział w gruncie związanym z tym lokalem, może Ona uwzględnić również obligatoryjne dla Niej koszty ustanowienia służebności gruntowej, obciążającej prawo własności działki, polegającej na prawie do wyłącznego korzystania ze znajdującego się na wyżej wymienionej nieruchomości miejsca parkingowego oraz opłaty za sporządzenie czynności notarialnych poniesione w związku z zakupem mieszkania.

Interpretacja indywidualna

Rozpatrzyłem Pani wniosek 29 czerwca 2018 r. i wydałem interpretację indywidualną nr 0113-KDIP2-2.4011.207.2018.2.KK, w której uznałem Pani stanowisko za nieprawidłowe.

Interpretację doręczono Pani 4 lipca 2018 r.

Skarga na interpretację indywidualną

1 sierpnia 2018 r. wniosła Pani skargę na tę interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi (data wpływu 8 sierpnia 2018 r.).

Wniosła Pani o uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej w części dotyczącej stanowiska Organu w sprawie pytań nr 1, nr 2 i nr 3 zawartych we wniosku o wydanie interpretacji i uznanie Jej stanowiska za prawidłowe oraz zasądzenie na Pani rzecz kosztów postępowania według norm prawem przepisanych.

Postępowanie przed sądami administracyjnymi

Wojewódzki Sąd Administracyjny w ... uchylił skarżoną interpretację wyrokiem z 7 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 582/18.

Wniosłem skargę kasacyjną od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 27 stycznia 2022 r., sygn. akt II FSK 1227/19 oddalił skargę kasacyjną.

Wyrok, który uchylił interpretację indywidualną stał się prawomocny od 27 stycznia 2022 r.

Ponowne rozpatrzenie wniosku – wykonanie wyroku

Zgodnie z art. 153 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r., poz. 329):

Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe

prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

Wykonuję obowiązek, który wynika z tego przepisu, tj.:

- uwzględniam ocenę prawną i wskazania dotyczące postępowania, które wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny oraz Naczelny Sąd Administracyjny w ww. wyrokach;
- ponownie rozpatruję Pani wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej – stwierdzam, że stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest w części prawidłowe i w części nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Należy zaznaczyć, że niniejszą interpretację oparto na przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym oraz w dacie wydania pierwotnej interpretacji, bowiem niniejsza interpretacja stanowi ponowne rozstrzygnięcie tej samej sprawy w wyniku prawomocnego orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 7 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 582/18.

W myśl art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r., poz. 200, 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.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy:

źródłem przychodu 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,
- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Tym samym, każda czynność prawna, której przedmiotem jest odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy stanowi źródło przychodów w rozumieniu tego przepisu, jeżeli zostanie dokonana w określonym czasie, tj. przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie i nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej. Wobec powyższego, w przypadku sprzedaży nieruchomości decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskanego z tego tytułu przychodu ma moment i sposób nabycia tej nieruchomości.

Z treści wniosku wynika, że w skład majątku wspólnego rodziców oraz spadku po nich wchodziło jedynie prawo własności zabudowanej nieruchomości. Powierzchnia działki wynosiła 1 050 m², powierzchnia podpiwniczonego, parterowego domu z 1958 r. wynosiła 150 m². Po śmierci ojca (wrzesień 1999 r.) spadek po nim, na mocy testamentu, nabyła Wnioskodawczyni i Jej brat. Wnioskodawczyni nabyła 2/3 części z połowy zabudowanej

nieruchomości, brat 1/3 części z połowy zabudowanej nieruchomości. Po śmierci matki Wnioskodawczyni (marzec 2015 r.) rodzeństwo, również na mocy testamentu, nabyło po niej spadek w postaci udziału 1/2 części zabudowanej nieruchomości. Wnioskodawczyni nabyła udział 2/3 części, a Jej brat udział 1/3 części z połowy nieruchomości wchodzącej w skład spadku. Postanowienie Sądu zostało wydane w październiku 2015 r. Nabycie współwłasności w drodze spadku zostało zgłoszone we właściwym terminie naczelnikowi urzędu skarbowego, który na podstawie złożonych, odrębnych dla każdego z rodziców i każdego z rodzeństwa zeznań podatkowych o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych (SD-3 i SD-Z2), wydał decyzję o zapłacie podatku w zakresie nabytych praw współwłasności zabudowanej nieruchomości po ojcu. Wnioskodawczyni zapłaciła podatek od spadków i darowizn, ustalony decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego z 28 grudnia 2015 r., wpłata 5 stycznia 2016 r., od części nieruchomości odziedziczonej po ojcu, tj. nabytej w 1999 r. Spadek po matce Wnioskodawczyni został zwolniony od podatku od spadków na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r., Nr 93, poz. 768, z późn. zm.). W sierpniu 2017 r., w drodze ugody zawartej na rozprawie o dział spadku (Sąd Rejonowy Wydział Cywilny), Wnioskodawczyni wraz z bratem dokonali zgodnego podziału majątku wspólnego nabytego po rodzicach i zgodnego działu spadku w ten sposób, że zabudowana nieruchomość przypadła na wyłączną własność Wnioskodawczyni. Jednocześnie Wnioskodawczyni zobowiązała się do spłaty udziału brata (1/3 ustalonej przez Sąd wartości zabudowanej nieruchomości) w trzech równych ratach. Pierwszą ratę Wnioskodawczyni miała wpłacić do 30 września 2017 r. i przelała kwotę 27 września 2017 r. Drugą ratę Wnioskodawczyni ma wpłacić do 30 września 2018 r., a trzecią do 30 września 2019 r. Wysokość spłaty udziału brata w zabudowanej nieruchomości została ustalona przez strony podczas rozprawy o dział spadku. Ustalona do rozliczeń wartość zabudowanej nieruchomości, przyjęta do spłaty brata, jest wyższa niż wynikało z opinii na temat ceny rynkowej nieruchomości dokonanej na potrzeby sprzedaży przez Biuro Obrotu Nieruchomościami. W styczniu 2018 r., aby spłacić udział brata, Wnioskodawczyni sprzedała zabudowaną nieruchomość. Sprzedaż nieruchomości nie nastąpiła w wykonaniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do art. 922 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r., poz. 1025):

Prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną lub kilka osób.

W myśl art. 924 i art. 925 Kodeksu cywilnego:

Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy, natomiast spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku.

Oznacza to, że z chwilą śmierci należące do spadkodawcy prawa i obowiązki stają się spadkiem, który podlega przepisom prawa spadkowego, a data śmierci (chwila śmierci) spadkodawcy ustala, kto staje się spadkobiercą oraz co wchodzi w skład masy spadkowej. Z kolei postanowienie sądu czy akt poświadczenia dziedziczenia potwierdzają jedynie prawo spadkobiercy do tego spadku od momentu jego otwarcia. Istotny zatem dla podatku dochodowego jest dzień otwarcia spadku, czyli data śmierci spadkodawcy. Oznacza to, że dniem nabycia spadku przez spadkobiorcę jest data śmierci spadkodawcy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w uzasadnieniu wyroku z 7 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 582/18, stwierdził, że z uwagi na specyficzne okoliczności stanu faktycznego, czyli nabycie przez Wnioskodawczynię mienia poprzez dziedziczenie i następnie dokonanie działu spadku, należy mieć na uwadze przepisy regulujące spadkobranie. Sąd wskazał, że: „spadek, tj. prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jednego lub kilku spadkobierców, a potwierdzeniem tego stanu rzeczy jest

(deklaratoryjne) postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku (art. 922 § 1 k.c. i art. 669 k.p.c.). Pomiedzy spadkobiercami powstaje współwłasność w częściach ułamkowych - każdy ze współwłaścicieli jest właścicielem całej rzeczy, ale żaden nie jest właścicielem całości. Jeżeli spadek przypada kilku spadkobiercom, do wspólności majątku spadkowego stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych (art. 1035 k.c.)". „W konstrukcji stosunku współwłasności własność tej samej rzeczy przysługuje niepodzielnie kilku osobom. W takim układzie wspólne prawo własności tworzy „zespół udziałów” we współwłasności” (por. Edward Gniewek, Kodeks cywilny. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe. Komentarz. Zakamycze, 2001 r.), a żadnemu ze współwłaścicieli nie przysługuje własność fizycznie wydzielonej części rzeczy. Rzecz jako całość, jak i każda część tej rzeczy należy do wszystkich współwłaścicieli. Zniesienie omawianej współwłasności następuje poprzez dział spadku, który musi być poprzedzony stwierdzeniem nabycia spadku. Uprawnionym do nabycia własności rzeczy w drodze działu spadku jest wyłącznie spadkobierca danego spadkodawcy, a zatem zasadne jest twierdzenie, że prawo to nabywa się w drodze dziedziczenia po spadkodawcy, a nie od innego spadkobiercy. Tak więc, jeżeli spadek dziedziczy kilku spadkobierców, każdy z nich - w chwili otwarcia spadku - nabywa ipso iure określony ułamkowo udział spadkowy (oraz odpowiednie udziały w przedmiotach należących do spadku), a nie poszczególne przedmioty wchodzące do spadku. Dochodzi wówczas do powstania wspólności majątku spadkowego. Wspólność ta nie jest tożsama ze wspólnością w częściach ułamkowych w rozumieniu przyjętym w art. 196 § 1 Kodeksu cywilnego, gdyż jej przedmiotem jest spadek, a nie rzecz. Wspólnością objęte są wszystkie prawa majątkowe podlegające dziedziczeniu i istniejące w chwili otwarcia spadku, a więc także prawa z istoty swej podzielne. W wyniku działu spadku prawa majątkowe objęte spadkiem przyznane poszczególnym spadkobiercom, stosownie do wielkości ich udziałów, przechodzą na nich. Ustaje więc wspólność majątku spadkowego. Umowa o dział spadku lub prawomocne orzeczenie sądowe o dziale spadku stanowią tytuł własności rzeczy, które w dziale przypadły poszczególnym spadkobiercom. Jeśli dotyczyły nieruchomości mogą stanowić podstawę wpisu do księgi wieczystej (zob. Kodeks cywilny. Komentarz, Tom II, pod red. prof. dr hab. Krzysztofa Pietrzykowskiego, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa 1998, s. 918-919 oraz 934-935). Tak więc, na skutek działu spadku następuje „konkretyzacja” składników masy spadkowej przypadających poszczególnym spadkobiercom. Inaczej mówiąc, dział spadku jest czynnością wtórną do nabycia spadku; nie można nabyć własności rzeczy tylko i wyłącznie w drodze działu spadku, bez nabycia spadku”.

W ocenie Sądu, wobec tego nie jest tak, że z chwilą otwarcia spadku po ojcu Wnioskodawczyni nabyła udział w nieruchomości spadkowej bowiem nabyła ona udział w całym mieniu objętym dziedziczeniem. Analogicznie sprawa wygląda w związku z dziedziczeniem po matce. A zatem dokonanie działu spadku w sposób opisany we wniosku, a więc poprzez przyznanie całej zabudowanej nieruchomości na rzecz Wnioskodawczyni, jednakże ze spłatą odpowiadającą wartości udziału Jej brata, powoduje, że Wnioskodawczyni nie uzyskuje żadnego realnego przysporzenia majątkowego. Co prawda w wyniku działu spadku stała się ona wyłączną właścicielką całej nieruchomości, jednakże musi jednocześnie pomniejszyć swój majątek w związku z obowiązkiem spłaty brata. Takie realne przysporzenie majątkowe, a więc nabycie nieruchomości (udziału w niej) w wyniku działu spadku, miałoby miejsce gdyby Wnioskodawczyni nie była zobowiązana do spłaty. Z tych względów Sąd nie akceptuje stanowiska Organu, że w 2017 r. Wnioskodawczyni nabyła udział w nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 27 stycznia 2022 r., sygn. akt II FSK 1227 /19, podzielił stanowisko Sądu pierwszej instancji, wskazując, że „wspólność majątku spadkowego, powstała z chwilą otwarcia spadku, nie oznacza zarazem powstania współwłasności w poszczególnych składnikach majątkowych wchodzących w skład masy spadkowej. Spadkobiercy do działu spadku zachowują wyłącznie udział w majątku spadkowym, na który składają się (co do zasady) prawa, jak i obowiązki majątkowe

spadkodawcy. (...) W konsekwencji uznać należy, że wynikający z dziedziczenia określony udział ułamkowy spadkobiercy w masie spadkowej nie jest tożsamy z nabyciem w identycznych proporcjach udziału w poszczególnych składnikach majątkowych, w tym nieruchomościach, w skład tej masy wchodzących. Inaczej mówiąc udział w spadku, to nie to samo co udział w składnikach majątkowych objętych masą spadkową."

W świetle powyższego stwierdzić należy, że do nabycia spadku przez Wnioskodawczynię po zmarłym ojcu, w skład którego wchodził udział w prawie współwłasności zabudowanej nieruchomości doszło w 1999 r., natomiast do nabycia spadku po matce, w skład którego wchodził udział we współwłasności ww. nieruchomości doszło w 2015 r., tj. w momencie śmierci odpowiednio ojca i matki. W związku z tym, w przypadku nabycia przez Wnioskodawczynię w spadku i wskutek działu spadku po zmarłym w 1999 r. ojcu udziału we współwłasności zabudowanej nieruchomości, pięcioletni termin określony w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, upłynął 31 grudnia 2004 r. W związku z tym, sprzedaż przez Wnioskodawczynię w styczniu 2018 r. ww. udziału, nie stanowi źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zatem, do sprzedaży ww. udziału w nieruchomości nie ma zastosowania art. 7 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zmianie niektórych innych ustaw i art. 32 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., gdyż sprzedając w 2018 r. udział w nieruchomości nabyty w spadku po ojcu w 1999 r. Wnioskodawczyni nie osiągnęła przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Natomiast sprzedaż w 2018 r. udziału we współwłasności zabudowanej nieruchomości, nabytego przez Wnioskodawczynię w 2015 r. w spadku po zmarłej matce i wskutek działu spadku, stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdyż sprzedaż nastąpiła przed upływem pięcioletniego terminu określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do treści art. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2018 r., poz. 644):

Podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem dziedziczenia.

Jak stanowi art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających podatkowi od spadków i darowizn.

Wnioskodawczyni nabyła udział w nieruchomości w drodze spadku po ojcu i spadku po matce. W sprawie opodatkowania nabycia tych udziałów podatkiem od spadków i darowizn toczyło się odrębne postępowanie podatkowe, zakończone wydaniem decyzji podatkowej. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, źródłem przychodu jest odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. Zatem, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlega odrębna czynność prawna, tj. sprzedaż udziałów w nieruchomości nabytych wcześniej w drodze spadku. Wnioskodawczyni w styczniu 2018 r. sprzedała udział w zabudowanej nieruchomości nabyty w drodze spadku w 2015 r. po zmarłej matce i wskutek działu spadku, więc sprzedaż ta podlega

opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Do przedmiotowej sprzedaży nie będzie miało zastosowanie wyłączenie stosowania przepisów ustawy, wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Prawdopodobnie powyższego stanowiska potwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 7 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 582/18, stwierdzając, że „prawidłowe jest natomiast stanowisko organu, że do przychodu ze sprzedaży nieruchomości, uzyskanego w 2018 r., nie będzie miało wyłączenie zawarte w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości nie jest przychodem podlegającym przepisom ustawy o podatku od spadku i darowizn. Sprzedaż nieruchomości, to odrębne źródło przychodów, odmienne od nabycia mienia przez dziedziczenie”.

Reasumując, w związku ze zbyciem przez Wnioskodawczynię w 2018 r. zabudowanej nieruchomości, należy stwierdzić, że odpłatne zbycie ww. prawa w części odpowiadającej udziałowi nabytemu w 1999 r. w spadku po ojcu, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, z uwagi na upływ pięcioletniego terminu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy. Ponadto, na podstawie działu spadku w sierpniu 2017 r. Wnioskodawczyni nie nabyła udziału w zabudowanej nieruchomości, gdyż nie nastąpiło realne przysporzenie majątkowe. W związku z tym, opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlega jedynie sprzedaż ww. nieruchomości w części odpowiadającej udziałowi nabytemu w 2015 r. w drodze spadku po matce.

W myśl art. 30e ust. 1 ww. 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 jego obliczenia.

Zgodnie z 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.

Jak stanowi 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 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.

Stosownie do treści art. 30 ust. 5 ww. ustawy:

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.

Zgodnie z art. 19 ust. 1 ww. ustawy:

Przy czym, przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, 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 w wysokości wartości rynkowej.

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia (sprzedaży) nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe (potoczne) 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 mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością). Pomiędzy tymi wydatkami a dokonaniem odpłatnym zbyciem musi istnieć związek przyczynowo – skutkowy.

Ustalenie kosztów uzyskania przychodu 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.

Jak stanowi art. 22 ust. 6c ww. ustawy:

Za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), z zastrzeżeniem ust. 6d, uważa się udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania

Zgodnie z art. 22 ust. 6d ww. ustawy:

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.

W myśl art. 22 ust. 6e ww. ustawy:

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.

Jak stanowi art. 22 ust. 6f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Koszty nabycia, o których mowa w ust. 6c, 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”.

Z opisu przedstawionego stanu faktycznego wynika, że w związku ze sprzedażą nieruchomości i działem spadku Wnioskodawczyni poniosła wydatki z tytułu:

- wypisu z rejestru gruntów w postaci dokumentu drukowanego (faktura z Ośrodka Geodezji z dnia 14 stycznia 2016 r.),
- opinii na temat ceny rynkowej nieruchomości zabudowanej (faktura z dnia 19 stycznia 2016 r.),
- opłaty wniesionej w znakach skarbowych w sprawie o dział spadku (pokwitowanie z dnia 26 lutego 2016 r.),
- spłaty na rzecz brata Wnioskodawczyni,
- zapłaconego podatku od spadków i darowizn.

Ponadto, Wnioskodawczyni poniosła koszty związane z prowizję pośrednika w sprzedaży nieruchomości w wysokości 9 240 zł.

Podkreślić należy, że do kosztów uzyskania przychodu w związku z odpłatnym zbyciem zabudowanej nieruchomości nabytej w drodze spadku, zastosowanie znajdzie art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wnioskodawczyni poniosła koszty związane z nabyciem spadku po zmarłym ojcu w postaci zapłaconego podatku od spadków i darowizn. Koszty te dotyczą sprzedaży udziału w zabudowanej nieruchomości, który Wnioskodawczyni nabyła w 1999 r. w spadku po ojcu. Skoro sprzedaż ww. udziału w 2018 r. nie podlega opodatkowaniu z uwagi na upływ 5-letniego terminu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie ma podstaw do uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia zabudowanej nieruchomości w części podlegającej opodatkowaniu wydatków, które dotyczą ww. udziału w nieruchomości.

Definicję kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych odpłatnie ustawodawca precyzuje poprzez bezpośrednio wskazanie, że koszty takie stanowią, m.in. udokumentowane koszty nabycia tej nieruchomości. Sąd przyznał bratu Wnioskodawczyni spłatę w zamian za utracone prawo do udziałów ww. nieruchomości. Spłata na rzecz byłego współwłaściciela jest zatem dla Wnioskodawczyni niejako ceną nabycia prawa do udziału w nieruchomości, który należał do pozostałego współwłaściciela. Zatem, wypłacone faktycznie kwoty zasądzone przez Sąd tytułem spłaty na rzecz brata (współwłaściciela) Wnioskodawczyni może uznać jako koszt uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia zabudowanej nieruchomości. Analogicznie, do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć koszty: wypisu z rejestru gruntów, opinii na temat ceny rynkowej nieruchomości zabudowanej, opłaty wniesionej w znakach skarbowych, gdyż wszystkie te koszty były niezbędne, aby Wnioskodawczyni mogła nabyć prawo własności zabudowanej nieruchomości.

Natomiast wydatek z tytułu wynagrodzenia pośrednika przy sprzedaży zabudowanej nieruchomości należy zaliczyć do kosztów odpłatnego zbycia tej nieruchomości, na podstawie art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jako wydatek poniesiony przez sprzedającego, który będzie konieczny, aby transakcja sprzedaży mogła dojść do skutku. Pomiędzy tym wydatkiem a dokonaniem odpłatnym zbyciem wystąpił związek przyczynowo-skutkowy. Koszt ten, jako koszt odpłatnego zbycia, pomniejszy przychód uzyskany z odpłatnego zbycia zabudowanej nieruchomości, w proporcji odpowiadającej wartości części sprzedawanej nieruchomości podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z uwagi na dokonanie odpłatnego zbycia tego udziału w prawie, przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jego nabycie, oraz wartości części sprzedawanej nieruchomości niepodlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

W przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości, w części dotyczącej udziału w nieruchomości nabytego w 2015 r. w drodze spadku, kosztami uzyskania przychodu są:

- koszty wypisu z rejestru gruntów,
- koszty opinii na temat ceny rynkowej zabudowanej nieruchomości,
- opłata wniesiona w znakach skarbowych w sprawie działu spadku,
- spłaty na rzecz brata Wnioskodawczynie,

ponieważ koszty te mieszczą się w kategorii kosztów nabycia, o których mowa w art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Kosztem uzyskania przychodu nie będzie zapłacony przez Wnioskodawczynię podatek od spadków i darowizn z tytułu nabycia spadku po zmarłym ojcu, gdyż sprzedaż udziału w nieruchomości nabytego w spadku po ojcu nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie wydatek z tytułu wynagrodzenia pośrednika przy sprzedaży zabudowanej nieruchomości należy zaliczyć do kosztów odpłatnego zbycia tej nieruchomości, na podstawie art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w proporcji odpowiadającej przychodowi z odpłatnego zbycia udziału w nieruchomości podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Z treści wniosku wynika, że w przypadku, gdy dochód z odpłatnego zbycia przedmiotowej nieruchomości podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w wydatkach na cele mieszkaniowe, oprócz zapłaty za lokal mieszkalny oraz udział w gruncie związanym z tym lokalem, Wnioskodawczynie chciałaby uwzględnić również obligatoryjne dla Niej koszty ustanowienia służebności gruntowej, obciążającej prawo własności działki, polegającej na prawie do wyłącznego korzystania ze znajdującego się na nieruchomości miejsca parkingowego oraz opłaty za sporządzenie czynności notarialnych poniesione w związku z zakupem mieszkania.

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 począwszy 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.

W sytuacji gdy przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości, udziału w nieruchomości lub jej części zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

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

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.

Stosownie do treści art. 21 ust. 27 ww. ustawy:

W przypadku ponoszenia wydatków na cele mieszkaniowe w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych,

których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe.

Zgodnie z art. 21 ust. 28 ww. ustawy:

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.

Podnieść należy, że podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z przywołanego 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) środków z odpłatnego zbycia nieruchomości (udziału w nieruchomości) i praw majątkowych na wskazane w ustawie własne cele mieszkaniowe podatnika. Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wskazany w art. 21 ust. 25 ww. ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując zwolnienie przedmiotowe w sposób jednoznaczny wskazał realizację celów mieszkaniowych, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu ze sprzedaży.

Należy też podkreślić, że wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe są wyjątkiem, istotnym odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej – powszechności i równości opodatkowania, niewątpliwym więc musi być ściśle, bez wykładni rozszerzającej, ich interpretowanie. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzający zwolnienie od opodatkowania, będące zgodnie z art. 3 pkt 6 z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) rodzajem ulgi podatkowej, a więc wyjątku od podlegania opodatkowaniu, nie powinien być interpretowany rozszerzająco. Nie należy zatem pojęcia „własne cele mieszkaniowe” interpretować szeroko, w oderwaniu od celu polegającego na zaspokojeniu własnej potrzeby mieszkaniowej. Przy czym wyjaśnić również należy, że aby skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy wydatkować w ustawowym terminie środki ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w ustawie „własne cele mieszkaniowe”. Istotna jest zatem interpretacja ustawowego terminu „własne cele mieszkaniowe”. Należy wyjaśnić, że samo poniesienie wydatku nie świadczy jeszcze o tym, że została spełniona przesłanka skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania. Warunkiem zwolnienia podatkowego jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych. Wydatkowanie przychodu (dochodu) na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. W orzecznictwie dość jednolicie przyjmuje się, że cel mieszkaniowy wiąże się z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych, przy czym chodzi tu o potrzeby mieszkaniowe w sensie obiektywnym, a zatem potrzeby przeciętnego podatnika, który o ulgę się ubiega. Zawsze bowiem centrum życiowe koncentruje się w konkretnym budynku lub lokalu mieszkalnym i ten właśnie budynek lub lokal służy zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych. Potrzeba realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych jest najważniejszym elementem przedmiotowego zwolnienia od podatku dochodowego.

Przedmiotem wątpliwości Wnioskodawczyni jest kwestia ustalenia, czy poniesione wydatki w związku z ustanowieniem służebności gruntowej obciążającej prawo własności działki, polegającej na prawie do wyłącznego korzystania ze znajdującego się na tej nieruchomości miejsca parkingowego oraz opłaty notarialne związane z zakupem mieszkania, stanowią wydatki na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z wyżej cytowanym art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ww. ustawy, za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się m.in. wydatki poniesione na nabycie 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 lokalem. Oznacza to, że podatnik, który dokonał sprzedaży nieruchomości i uzyskał z tego tytułu dochód może skorzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych przeznaczając uzyskane środki na nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu. Wydatek taki stanowić może jeden z własnych celów mieszkaniowych enumeratywnie wymienionych w przepisie art. 21 ust. 25 ww. ustawy. Przepis ten wymienia jednak wyłącznie lokal mieszkalny oraz grunt lub prawo wieczystego użytkowania gruntu związane z tym lokalem. W przepisie nie ma mowy o innych pomieszczeniach lub miejscach, nawet jeśli znajdują się w tym samym budynku co lokal mieszkalny. Miejsce ich położenia nie czyni z nich lokalu mieszkalnego, a tylko ten wymienił w katalogu wydatków ustawodawca.

Organ w żadnym wypadku nie kwestionuje celowości posiadania miejsca parkingowego, a jedynie pragnie zauważyć, że w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca nie wymienił miejsca parkingowego. Miejsce parkingowe choćby przynależne do lokalu mieszkalnego, w żadnym wypadku nie jest lokalem mieszkalnym, a więc nie służy zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych. Miejsce parkingowe ma zapewnić Wnioskodawczyni komfort parkowania pojazdu w pobliżu miejsca zamieszkania i żadną miarą nie da się dowieść, że wydatek związany z ustanowieniem służebności gruntowej polegającej na prawie wyłącznego korzystania ze znajdującego się na nieruchomości miejsca parkingowego, jest równoznaczny z zakupem lokalu mieszkalnego, o którym mowa w zwolnieniu. Nie sposób też odnaleźć w tym wydatku charakteru mieszkalnego, który przyświeca wydatkom określonym w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W odniesieniu do wydatków poniesionych przez Wnioskodawczynię na pokrycie opłat notarialnych związanych z zawarciem umowy zakup mieszkania, stwierdzić należy, że stanowią one wydatki, na cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131, w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Mając na uwadze obowiązujące przepisy oraz przedstawiony we wniosku stan faktyczny stwierdzić należy, że podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochód uzyskany z dokonanego w 2018 r. odpłatnego zbycia nieruchomości, w części przychodu przeznaczonego na wydatki związane z ustanowieniem służebności gruntowej polegającej na prawie wyłącznego korzystania ze znajdującego się na nieruchomości miejsca parkingowego, nie podlega zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ wydatek ten nie wypełnia dyspozycji przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast wydatkowanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na opłaty notarialne związane z zakupem mieszkania, spełnia warunki wymienione w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i umożliwia zwolnienie od podatku dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości w części odpowiadającej wydatkowanemu na ten cel przychodowi, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 ww. ustawy.

Reasumując, stwierdzić należy, w przypadku nabycia przez Wnioskodawczynię udziału we współwłasności zabudowanej nieruchomości w spadku po zmarłym w 1999 r. ojcu

pięcioletni termin określony w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, upłynął z dniem 31 grudnia 2004 r. W związku z tym, sprzedaż przez Wnioskodawczynię w styczniu 2018 r. ww. udziału, nie stanowi źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zatem, do sprzedaży ww. udziału w nieruchomości nie ma zastosowania art. 7 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zmianie niektórych innych ustaw i art. 32 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., gdyż sprzedając w 2018 r. udział w nieruchomości nabyty w spadku po ojcu w 1999 r. Wnioskodawczyni nie osiągnęła przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Do sprzedaży nieruchomości w 2018 r. stosuje się przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązujące w dacie dokonania tej sprzedaży.

Jednocześnie sprzedaż w 2018 r. udziału we współwłasności zabudowanej nieruchomości, nabytego przez Wnioskodawczynię w 2015 r. po zmarłej matce, stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Do nabycia tego nie będzie miało zastosowanie wyłączenie wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy. Ponadto, na skutek działu spadku w 2017 r. Wnioskodawczyni nie uzyskała przysporzenia majątkowego.

Zatem, stanowisko Wnioskodawczyni w zakresie pytania nr 1 i nr 3 uznano w części za prawidłowe oraz w części nieprawidłowe, a zakresie pytania nr 2 za nieprawidłowe, zgodnie z wyrokami Sądów zapadłymi w przedmiotowej sprawie.

Kosztami uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia w styczniu 2018 r. nieruchomości są:

- koszty wypisu z rejestru gruntów,
- koszty opinii na temat ceny rynkowej zabudowanej nieruchomości,
- opłata wniesiona w znakach skarbowych w sprawie działu spadku,
- spłaty na rzecz brata Wnioskodawczyni.

Wskazane we wniosku koszty uzyskania przychodu podlegają w całości odliczeniu od przychodu z tytułu zbycia nieruchomości, gdyż były niezbędne do nabycia nieruchomości oraz późniejszej jej sprzedaży, stosownie do art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem, stanowisko Wnioskodawczyni w tym zakresie uznano za prawidłowe.

Kosztom uzyskania przychodu nie będzie zapłacony przez Wnioskodawczynię podatek od spadków i darowizn z tytułu nabycia spadku po zmarłym ojcu, gdyż odpłatne zbycie nabytego przez Wnioskodawczynię udziału w spadku po ojcu w zabudowanej nieruchomości nie stanowi przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym. W związku z tym, stanowisko Wnioskodawczyni w tym zakresie uznano za nieprawidłowe.

Natomiast wydatek z tytułu wynagrodzenia pośrednika przy sprzedaży zabudowanej nieruchomości, należy zaliczyć do kosztów odpłatnego zbycia tej nieruchomości, na podstawie art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Koszt ten, jako koszt odpłatnego zbycia, pomniejszy przychód uzyskany z odpłatnego zbycia zabudowanej nieruchomości, w proporcji odpowiadającej wartości części sprzedawanej nieruchomości podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z uwagi na dokonanie odpłatnego zbycia tego udziału w prawie, przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jego nabycie. Zatem stanowisko Wnioskodawczyni w tym zakresie uznano za prawidłowe.

Jednocześnie dochód uzyskany z dokonanego w 2018 r. odpłatnego zbycia nieruchomości, w części przychodu przeznaczonego na wydatki związane z ustanowieniem służebności gruntowej, polegającej na prawie wyłącznego korzystania ze znajdującego się na nieruchomości miejsca parkingowego, nie podlega zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W związku z tym stanowisko Wnioskodawczyni w tym zakresie uznano za nieprawidłowe.

Natomiast wydatkowanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na opłaty notarialne związane z zakupem mieszkania, umożliwia zwolnienie od podatku dochodu z odpłatnego zbycia, w części odpowiadającej wydatkowanemu na ten cel przychodowi, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 ww. ustawy. Zatem stanowisko Wnioskodawczyni w tym zakresie uznano za prawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Pani przedstawiła i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pani sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i zastosuje się Pani do interpretacji.

- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są 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 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pani prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego Zasady zaskarzania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r., poz. 329; dalej jako „PPSA”).

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej

oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, ze zm.).