

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 506823

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2022-08-31T14:33:18.820

Tytuł (teza): Czy występuje prawna przeszkoda do skorzystania przez Panią ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2022-08-29T09:36:40.887

Sygnatura: IPPB4/4511-734/16/22-16/S/JM

Słowa kluczowe: • nieruchomości-sprzedaż nieruchomości
• przychód
• zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe

Przepis: • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131

Zagadnienie: • Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna po wyroku sądu – stanowisko prawidłowe

Szanowna Pani:

- 1) ponownie rozpatruję sprawę Pani wniosku z 27 czerwca 2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej – uwzględniam przy tym wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 27 stycznia 2021 r. sygn. akt III SA/Wa 2428/20 i
- 2) stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

28 czerwca 2016 r. wpłynął Pani wniosek z 27 czerwca 2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy możliwości zwolnienia z opodatkowania przychodu ze sprzedaży nieruchomości.

Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

28 maja 2013 r. zmarła Pani mama, która wychowywała Panią samotnie. Nie ma Pani rodzeństwa, dziadkowie również już nie żyją. Została Pani sierotą zupełną mając 20 lat. Z datą śmierci mamy nabyła Pani w drodze dziedziczenia ustawowego dwa lokale mieszkalne, tj. mieszkanie 2-pokojowe o powierzchni 45,8 m² oraz drugie 1-pokojowe o powierzchni 29,7 m². Akt poświadczenia dziedziczenia został sporządzony przez notariusza 26 czerwca 2013 r.

Jest Pani studentką IV roku dziennych studiów w Akademii (...). Na uczelnię dojeżdżała Pani z (...) PKS-em. Dojazdy były dla Pani bardzo uciążliwe. Żeby dojechać na wykłady rozpoczynające się o 8 rano musiała Pani na 6 być na przystanku. Wracła Pani późno, bo o 17, 18 a nawet o 20 w zależności od rozkładu zajęć. Była Pani ogromnie zmęczona spędzaniem wielu godzin w autobusie na zakorkowanej trasie. Towarzyszył Pani duży stres, czy zdąży Pani na wykłady, kolokwium lub ćwiczenia. Będąc u kresu wytrzymałości postanowiła Pani zmienić miejsce zamieszkania. Wystąpiła konieczność podjęcia takiej decyzji i zbycia odziedziczonych lokali mieszkalnych.

I tak:

Dwupokojowy lokal mieszkalny o pow. 45,8 m² sprzedała Pani 21 września 2015 r. Podejmowała Pani wiele działań mających na celu sprzedaż drugiego 1-pokojowego lokalu mieszkalnego o pow. 29,7 m² (mającego 40 lat). Pomimo tych usilnych starań przez długi czas nie udawało się znaleźć nabywcy. Była próba włamania i zacieki od zalania przez sąsiada.

W listopadzie 2015 r. kupiła Pani 2-pokojowy lokal mieszkalny, w którym Pani zamieszkała. W lutym 2016 r. złożyła Pani PIT-39 w Urzędzie Skarbowym. Niespodziewanie znalazł się nabywca na drugi lokal mieszkalny (29,7 m²) w (...) 22 lutego 2016 r. sprzedała Pani drugi lokal mieszkalny (29,7 m²) za kwotę 130 tys. zł. Otrzymane środki ze sprzedaży chciałaby Pani wydatkować na nabycie małego lokalu mieszkalnego i skorzystać z ulgi podatkowej.

W zeznaniu podatkowym PIT-39 za 2016 r. zamierza Pani zadeklarować przeznaczenie dochodu ze sprzedaży drugiego lokalu mieszkalnego w (...) na kupno małego lokalu mieszkalnego w ciągu 2 lat. W przyszłości planuje Pani założyć rodzinę i zamienić dwa lokale mieszkalne na jedno większe (3-pokojowe). Zanim to nastąpi, przez pewien czas chciałaby Pani drugi kupiony lokal mieszkalny w ramach ulgi mieszkaniowej wynająć w części lub w całości. Następnie zgłosić ten fakt do Urzędu Skarbowego w celu odprowadzania podatku. Nie wie Pani czy znajdzie pracę po ukończeniu studiów. Po studiach będzie Pani musiała sama się utrzymywać, bo mama już nie pomoże.

Pytania

Czy występuje prawna przeszkoda do skorzystania przez Panią ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Pani stanowisko w sprawie

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 oraz ust. 25 ustawy z 26 lipca 1991 r. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uważa Pani, że ustawowe warunki są spełnione, ponieważ:

1. Zbycie lokali mieszkalnych nastąpiło ze względu na konieczność zmiany miejsca zamieszkania.

2. Ustawodawca nie wymienił zastrzeżeń, że:

- własne cele mieszkaniowe podatnika ograniczają się tylko do jednego lokalu mieszkalnego;
- nie ma nakazu natychmiastowego zasiedlenia zakupionego lokalu mieszkalnego;
- ustawodawca nie wymaga stałego meldunku.

3. Lokal mieszkalny ma być własnością podatnika. Pani zdaniem, wystarczające jest samo nabycie bez względu na sposób wykorzystywania po nabyciu. Art. 21 ust. 25 ustawy o PIT wskazuje tylko na stan prawny.

4. Zakupiony lokal będzie miał charakter mieszkaniowy.

5. Lokal mieszkalny docelowo będzie służył tylko Pani.

Pani zdaniem, wydatkowany w przyszłości dochód uzyskany w 2016 r. ze sprzedaży odziedziczonego lokalu mieszkalnego na zakupienie drugiego lokalu powinien być zwolniony od zapłaty podatku, ponieważ w ustawie nie ma zastrzeżeń i dodatkowych wymagań. Wydatkowane przychodu będzie ukierunkowane na zrealizowanie własnych celów mieszkaniowych.

Interpretacja indywidualna

Rozpatrzyłem Pani wniosek – 22 sierpnia 2016 r. wydałem interpretację indywidualną znak IPPB4/4511-734/16-2/PP, w której uznałem Pani stanowisko za nieprawidłowe.

Interpretację doręczono Pani 26 sierpnia 2016 r.

W związku z powyższym rozstrzygnięciem, wniosła Pani 8 września 2016 r. wezwanie do usunięcia naruszenia prawa (data wpływu 12 września 2016 r.).

Pismem z 10 października 2016 r. Nr IPPB4/4511-734/16-4/PP (data doręczenia 14 października 2016 r.) stwierdziłem brak podstaw do zmiany ww. interpretacji indywidualnej.

Skarga na interpretację indywidualną

8 listopada 2016 r. wniosła Pani skargę na tę interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Skarga wpłynęła do mnie 14 listopada 2016 r.

Wniosła Pani o uchylenie interpretacji w części dotyczącej uznania, że wydatek na nabycie lokalu mieszkalnego nie spełnia warunków do skorzystania z ulgi wskazanej w ww. przepisie.

Postępowanie przed sądami administracyjnymi

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił skarżoną interpretację – wyrokiem z 12 października 2017 r. sygn. akt III SA/Wa 3773/16.

Na powyższy wyrok 6 grudnia 2017 r. wniosłem skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Wyrokiem z 8 września 2020 r. sygn. II FSK 904/18 Sąd uchylił zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie.

Wyrokiem z 27 stycznia 2021 r. sygn. III SA/Wa 2428/20 Sąd uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

Na powyższy wyrok 1 kwietnia 2021 r. wniosłem skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Wyrokiem z 16 lutego 2022 r. sygn. II FSK 1151/21 Sąd oddalił skargę kasacyjną.

Zatem, wyrok z 16 lutego 2022 r. sygn. akt III SA/Wa 2428/20 stał się prawomocny od 16 lutego 2022 r.

W wyroku Sąd uznał, że w okolicznościach niniejszej sprawy zostaną spełnione przesłanki tzw. ulgi mieszkaniowej, o której mowa w powołanych wyżej przepisach ustawy o PIT. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego odnośnie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy wskazuje się, że zwolnienie to jest zwolnieniem z mocy prawa i przysługuje bez decyzyjnej ingerencji organów podatkowych, jeżeli spełni on określone przepisami warunki. Warunkami tymi są: wydatkowanie przychodu na cele mieszkaniowe i dokonanie tej czynności przed upływem terminu dwuletniego. Spełnienie tych warunków łącznie powoduje nabycie i zrealizowanie zwolnienia podatkowego. Z taką sytuacją mamy do czynienia w niniejszej sprawie i przeciwne stanowisko wyrażone w interpretacji indywidualnej, jest – zdaniem Sądu – nieprawidłowe.

Uzupełniła Pani wniosek – na wezwanie – pismami z 26 lipca 2022 r. (data wpływu 26 lipca 2022 r.)

Ponowne rozpatrzenie wniosku – wykonanie wyroku

Zgodnie z art. 153 ustawy z dnia 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 w ww. wyroku;
- ponownie rozpatruję Pana wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej – stwierdzam, że stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Podstawową zasadą obowiązującą w przepisach ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.) jest zasada powszechności opodatkowania, która wyrażona została w art. 9 ust. 1 tej ustawy. Zgodnie z jego treścią:

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.

W myśl 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.

W świetle powyższego, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości lub ww. praw majątkowych następuje przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło

nabycie i nie zostaje dokonane w wykonaniu działalności gospodarczej stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jak Pani poinformowała we wniosku:

- 1) 28 maja 2013 r. zmarła Pani mama. Z datą śmierci mamy nabyła Pani w drodze dziedziczenia ustawowego dwa lokale mieszkalne, tj. mieszkanie 2- pokojowe o powierzchni 45,8 m² oraz drugie 1-pokojowe o powierzchni 29,7 m². Akt poświadczenia dziedziczenia został sporządzony przez notariusza 26 czerwca 2013 r.
- 2) Dwupokojowy lokal mieszkalny o pow. 45,8 m² sprzedała Pani 21 września 2015 r.
- 3) W listopadzie 2015 r. kupiła Pani 2-pokojowy lokal mieszkalny, w którym zamieszkała.
- 4) 22 lutego 2016 r. sprzedała Pani drugi lokal mieszkalny (29,7 m²) za kwotę 130 tys. zł. Otrzymane środki ze sprzedaży chciałaby Pani wydatkować na nabycie małego lokalu mieszkalnego w ciągu 2 lat i skorzystać z ulgi podatkowej. W przyszłości planuje Pani założyć rodzinę i zamienić dwa lokale mieszkalne na jedno większe (3-pokojowe). Zanim to nastąpi, przez pewien czas chciałaby Pani drugi kupiony lokal mieszkalny w ramach ulgi mieszkaniowej wynająć w części lub w całości. Następnie zgłosić ten fakt do Urzędu Skarbowego w celu odprowadzania podatku.

Według art. 924 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r. poz. 380 ze zm.):

Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy.

W świetle art. 925 Kodeksu:

Spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku.

Zatem, odpłatne zbycie 21 września 2015 r. oraz 22 lutego 2016 r. lokali mieszkalnych nabytych 28 maja 2013 r. stanowi źródło przychodu w rozumieniu powołanego wyżej art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem nastąpiło przed upływem pięciu lat, licząc od końca 2013 r.

Ustawą z 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209 poz. 1316 ze zm.) zmieniono m.in. zasady opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nowe zasady opodatkowania, zgodnie z art. 14 ustawy zmieniającej, mają zastosowanie do dochodów (poniesionej straty) od 1 stycznia 2009 r.

Stosownie do art. 30e ust. 1 cytowanej ustawy:

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.

Zgodnie z art. 30e ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Podstawą obliczenia podatku, o której mowa w ust. 1, 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.

Z treści przepisu art. 19 ust. 1 ww. ustawy wynika, że:

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. Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

Na podstawie 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.

Z art. 22 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

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.

Wedle art. 30e ust. 4 przywołanej 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.

Na mocy art. 30e ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Art. 30e ust. 7 ww. ustawy stanowi, że:

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.

Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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 poczynszy 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.

Z art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

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 niemieskalnego, jego części, własnego lokalu niemieskalnego lub własnego pomieszczenia niemieskalnego
- położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej;

Stosownie do 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.

W świetle 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.

Z istoty rozwiązania zawartego w zacytowanym art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym została ona dokonana, na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe.

Zawarte w tym przepisie wyliczenie tzw. wydatków mieszkaniowych, których realizacja uprawnia do zastosowania ww. zwolnienia ma charakter enumeratywny (wyczerpujący). Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy i dopisując ten przymiotnik, przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych. Tak więc uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

W świetle takiego wyjaśnienia nie zaspokajają swoich własnych potrzeb mieszkaniowych osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne nieruchomości w celach lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu, remontu w celu

późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem lub dla realizacji potrzeb mieszkaniowych innych osób, np. dzieci czy innych członków rodziny.

Należy również zauważyć, że ustawodawca regulując omawiane zwolnienie nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do jednego z wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy celów, jednakże – przy spełnieniu pozostałych przesłanek – wydatkowanie przychodu musi być ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Ustawodawca nie zastrzegł również, że własne cele mieszkaniowe podatnika ograniczać się muszą do posiadania przez podatnika tylko jednego lokalu mieszkalnego (nieruchomości). W świetle takiego wyjaśnienia osoba, która posiada miejsce zamieszkania może nabyć kolejny lokal mieszkalny w celu zaspokojenia własnych celów mieszkaniowych. Zatem, podatnik, który uzyskał przychód ze sprzedaży nieruchomości lub praw może przeznaczyć go na zakup nieruchomości lub wymienionych praw, pomimo że jest właścicielem lub współwłaścicielem innych nieruchomości (lokalów mieszkalnych), zachowując przy tym prawo do ww. zwolnienia, jednakże zakup ma służyć faktycznemu zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych tego podatnika.

Sąd powołał się na wyrok z 29 stycznia 2020 r. sygn. akt II FSK 663/18, w którym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że nie budzi wątpliwości, że ustawodawca w żaden sposób nie limituje ilości nieruchomości, które podatnik może nabyć dla realizacji własnych celów mieszkaniowych (por. wyrok NSA z 4 września 2018 r. sygn. akt II FSK 256/18).

Ponadto, wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył lokal mieszkalny w celu zamieszkania w nim, ale w lokalu tym – z różnych powodów – zamieszka po upływie określonego czasu, np. kilku miesięcy lub w lokalu tym po nabyciu będzie mieszkał tylko przez pewien czas. W takim przypadku, prawa do zwolnienia nie pozbawia podatnika okoliczność, że np. przez kilka miesięcy lokal będzie wynajmowany. Co istotne, nie jest przeszkodą dla zastosowania omawianego zwolnienia wynajęcie nieruchomości mieszkalnej innemu podmiotowi – i to zarówno przed realizacją własnego celu mieszkaniowego, jak i już po tym fakcie. Innymi słowy, nie ma znaczenia kolejność wykonywanych działań. Ważne jest jedynie to, że nieruchomość została nabyta w celu realizacji własnego celu mieszkaniowego – czy to od razu po jej nabyciu, czy też w czasie późniejszym.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku NSA z 17 maja 2017 r. o sygn. akt II FSK 1053/15 wskazał, że wykładnia językowa nie może prowadzić do zawężenia zwrotu niedookreślonego "własnych celów mieszkaniowych", o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, lecz wymaga indywidualnej oceny w konkretnym stanie faktycznym.

W rozpatrywanej sprawie będzie miała miejsce realizacja celów mieszkaniowych. Planuje Pani nabycie lokalu we własnym imieniu i na własną rzecz, zaś w dalszej perspektywie czasowej – zamianę go (wraz z pierwszym nabytym lokalem) na jeden większy lokal mieszkalny, w którym zamierza Pani zamieszkać docelowo.

Nie można również pomijać sytuacji osobistej, w której Pani się znalazła i w związku z którą zamierza Pani podejmować opisane działania, w celu zapewnienia sobie środków do życia bez możliwości jakiegokolwiek wsparcia ze strony najbliższych, na którą zazwyczaj mogą liczyć osoby w Pani wieku.

Tym samym, po ponownej analizie informacji wynikających ze zdarzenia przyszłego oraz uwzględniając wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 27 stycznia 2021 r. sygn. akt III SA/Wa 2428/20, stwierdzam, że zostaną spełnione przesłanki do zastosowania tzw. ulgi mieszkaniowej, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Niniejszą interpretację oparto na przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dacie wydania pierwotnej interpretacji, bowiem niniejsza interpretacja stanowi ponowne rozstrzygnięcie tej samej sprawy w wyniku orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 27 stycznia 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 2428/20.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14n ustawy z dnia 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 lub zdarzenia przyszłego 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 dnia 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 w (...). Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 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 dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).