

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 515419

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2022-10-28T14:55:54.089

Tytuł (teza): Wydatki jakie zamierza Pani ponieść na remont domu w tym zakup sprzętu AGD, do którego nie przysługuje Panu prawo własności, a jedynie użytkowanego przez Pana na podstawie ustanowionej dożywotniej służebności nie stanowią wydatków na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji nie będą uprawniać do skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy. Wydatków takich nie będą także stanowić nakłady poniesione na budowę domu na działce, do której ma Pan ustanowioną dożywotnią służebność.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2022-10-26T14:00:20.654

Sygnatura: 0114-KDIP2-1.4011.554.2022.4.MW/KS

Słowa kluczowe:

- mieszkanie
- mieszkanie-sprzedaż mieszkania
- podatek
- spadek
- ulga-ulga mieszkaniowa

Przepis:

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. d

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-
Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku
dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw
majątkowych.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-
Źródła przychodów.-Przychody.

Załączniki: brak

Treść:**Interpretacja indywidualna – stanowisko w części prawidłowe, w części nieprawidłowe.**

Szanowny Panie,

stwierdzam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest w części prawidłowe, a w części nieprawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

5 lipca 2022 r. wpłynął Pana wniosek z 28 czerwca 2022 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych sprzedaży nieruchomości.

Uzupełnił go Pan – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 8 września 2022 r. (data wpływu 12 września 2022 r.) oraz pismem z 18 października 2022 r. (data wpływu 24 października 2022 r.)

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

(...) lipca 2012 r. zmarł Pana brat S.J., postanowienie z Sądu z dn. (...) maja 2016 r. Spadek po zmarłym jw. nabyli jego żona J.J. i córka B.J. po ½ części każdego z nich. Mieszkanie będące przedmiotem spadku zostało zakupione przez brata i jego żonę 7 listopada 2011 r. W dniu (...) września zmarła żona Pana brata J.J. Postanowieniem Sądu z (...) czerwca 2020 r. spadek po zmarłej, już w całości, nabyła córka B.J. Postanowieniem Sądu z (...) maja 2021 r. spadek po zmarłej jw. nabył Pan w ½ części i dwóch innych uczestników postępowania spadkowego po ¼ nieruchomości. Naczelnik Urzędu Skarbowego w (...) decyzją z (...) października 2021 r. ustanowił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od Spadku i darowizn w wysokości 10 130 zł na podstawie art. 14 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, wysokość podatku Urząd ustalił dla II grupy podatkowej, podatek jw. uregulował Pan (...) października 2021 r. (...) lutego 2022 r. mieszkanie będące przedmiotem spadku zostało sprzedane w całości.

Uzupełnienie i doprecyzowanie opisu stanu faktycznego – pismo z 8 września 2022 r.

- 1) Ma Pan nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce zgodnie z art. 3 ust. 1 oraz ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).
- 2) Opisana we wniosku nieruchomość (mieszkanie), została nabyta przez Pana S.J. i Panią J.J. do wspólności majątkowej małżeńskiej (w równych częściach).
- 3)(...) czerwca 2020 r. uprawomocniło się Postanowienie Sądu z (...) czerwca 2020 r. o nabyciu spadku po zmarłej Pani J.J.
- 4)(...) września 2019 r. zmarła Pani B.J.
- 5)(...) maja 2021 r. uprawomocniło się Postanowienie Sądu z (...) maja 2021 r. o nabyciu spadku po zmarłej Pani B.J.

- 6) Po śmierci S.J. jego żona J.J. wraz z córką B.J. nabyły spadek po S.J. po ½ każda z nich.
- 7) Po śmierci J.J. wnieśliście Państwo wniosek: Pan – M.J., E.N. i E.B. (kuzyni B.J. dzieci M.B. siostry J.J. też nieżyjącej), w wyniku czego (...) czerwca 2020 r. sąd stwierdził, że spadek po J.J. zmarłej (...) września 2019 r. w (...) nabyła w całości córka B.J. pośmiertnie, bo zmarła (...) września 2019 r.
- 8) Po śmierci B.J. złożyliście Państwo wniosek o podział spadku po B.J., Pan M.J. po bratanicy, i E.N. i E.B. kuzyni ze strony matki po jej nieżyjącej siostrze M.B. Pan po bratanicy nabył ½ i kuzyni po ¼. Rozprawa odbyła się (...) maja 2021 r., a prawomocna (...) maja 2021 r.
- 9) Spadek to mieszkanie i auto (...) z roku 1993. Ponieśli Państwo koszty: Pan ½ pogrzebu B.J. i wszystkie opłaty za rozprawę, czynsz i opłaty z tym związane. Koszt pogrzebu to 1655 zł, czynsz 3351,63 zł i inne opłaty łącznie wrócił Pan E.N. Wszystkimi opłatami zajmowała się E.N., ponieważ mieszkała bliżej i z bratem przejęła inwentarz mieszkaniowy. Wrócił Pan E.N. koszty związane ze spadkiem i uiszczaniem opłat do dnia sprzedania mieszkania.
- 10) Wartość otrzymanych przez Pana udziałów – w wyniku działu spadku – mieściła się w udziale, jaki pierwotnie przysługiwał Panu w masie spadkowej.
- 11) Według Pana wiedzy, odpłatne zbycie przez Pana udziałów w nieruchomości, o której mowa we wniosku nie nastąpiło w wykonywaniu działalności gospodarczej.
- 12) Na nieruchomości, będącej przedmiotem sprzedaży do momentu sprzedaży nie była prowadzona pozarolnicza działalność gospodarcza.
- 13) Według Pana wiedzy, przedmiotowa działalność nie była przedmiotem najmu ani dzierżawy.
- 14) Sprzedaży przedmiotowej nieruchomości (mieszkania) dokonał Pan wspólnie z E.N., która zajmowała się wszelkimi formalnościami, działała w Pana imieniu.
- 15) Środków ze sprzedaży nie przeznaczył Pan jeszcze na żaden cel, gdyż nie wie Pan, czy może wykorzystać pieniądze w wysokości podatku na remont domu, w którym mieszka, gdzie ma Pan ustanowioną służebność do końca życia, bo przekazał Pan go córce, gdy żona przechodziła na emeryturę rolniczą. Zaznacza Pan, że mieszka Pan razem z żoną, córka nie mieszka razem z Państwem. Dom jest z 1950 r. i wymaga remontu.
- 16) Nie dokonywał Pan wcześniej sprzedaży żadnych nieruchomości.

Uzupełnienie i doprecyzowanie opisu stanu faktycznego – pismo z 18 października 2022 r.

S.J. i J.J. byli małżeństwem od 1972 r. W 1973 r., urodziła im się córka B.J., która mieszkała tam po ich śmierci. S.J. i J.J. w 2011 r. nabyli to mieszkanie na prawach wspólności ustawowej przysługujące spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkaniowego. Byli współwłaścicielami mieszkania.

Pana intencją jest uzyskanie interpretacji dotyczącej ustalenia, czy w ogóle musi Pan płacić podatek. W przypadku, kiedy będzie Pan zobowiązany do jego zapłaty, to czy, jeśli w ciągu 3 lat przeznaczy Pan dochód ze zbycia udziału w odziedziczonej nieruchomości w całości na remont domu, w którym obecnie Pan mieszka, do którego ma Pan ustanowioną służebność, jak i działki w związku z przekazaniem domu i działki córce i zakup sprzętu AGD do tego domu, albo, czy jak dołoży Pana pieniądze do budowy domu na tej działce, to czy będzie Pan korzystał ze zwolnienia z zapłaty podatku w związku z uzyskanym dochodem.

Pytanie

Czy musi Pan płacić podatek, czy może być Pan zwolniony z jego płacenia, jeśli w ciągu 3 lat przeznaczy Pan dochód ze zbycia udziału w odziedziczonej nieruchomości w całości na

remont domu, w którym obecnie Pan mieszka, do którego ma Pan ustanowioną służebność domu, jak i działki w związku z przekazaniem domu i działki córce i zakup sprzętu AGD do tego domu, albo, czy jak dołoży Pan pieniądze do budowy domu na tej działce, to czy będzie Pan korzystał ze zwolnienia z zapłaty podatku w związku z uzyskanym dochodem?

Pana stanowisko w sprawie

Pana zdaniem, na podstawie obowiązujących przepisów nie ma Pan obowiązku płacenia podatku dochodowego, bowiem odpłatne zbycie nieruchomości (w tym Pana udział w wysokości ½ części) nastąpiło po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie. Za datę nabycia przez Pana nieruchomości należy uznać 2011 r., kiedy to nieruchomość została zakupiona przez rodziców B.J. – nieżyjących S.J. i J.J. B. J. jako spadkobierca nabyła ½ części nieruchomości w dacie śmierci ojca a Pana brata 2012 r., a następnie 2019 r. (1/2 części) to jest w dacie śmierci matki. Pan, jako spadkobierca po B.J. nabył spadek w wysokości ½ części nieruchomości w 2019 r.

Sprzedaży nieruchomości w całości (wraz z pozostałymi spadkobiercami) dokonał Pan w 2022r. Zatem należy uznać, że 5-letni okres, o którym mowa w przepisie niewątpliwie minął bowiem od końca roku, w którym przedmiotowe prawo zostało nabyte przez Spadkową – córkę brata do momentu jego sprzedaży przez Pana upłynęło ponad 5 lat.

W konsekwencji odpłatne zbycie nieruchomości w 2022 r. nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Uzupełnienie i doprecyzowanie własnego stanowiska – pismo z 18 października 2022 r.

Pana zdaniem, jeśli przeznaczy Pan w ciągu 3 lat środki pochodzące ze sprzedaży odziedziczonego w spadku mieszkania w całości na remont domu, w którym Pan obecnie mieszka, do którego, jak i całej działki, ma Pan ustanowioną służebność w związku z przekazaniem jej córce, lub dołoży do budowy domu na tej działce i zakup AGD do domu, będzie Pan mógł skorzystać ze zwolnienia z zapłaty podatku w związku z uzyskanym dochodem oparte o przepisy prawa podatkowego, które organ ma zinterpretować.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest w części prawidłowe, a w części nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.) rozróżnia odrębne źródła przychodów osób fizycznych. Od tego, z jakiego źródła pochodzą przychody, zależą zasady ich opodatkowania.

Źródła przychodów są określone w art. 10 ust. 1 pkt 1-9 ww. ustawy. Dany przychód osoby fizycznej jest przypisywany tylko i wyłącznie do jednego określonego źródła przychodów. Aby prawidłowo zakwalifikować przychód do konkretnego źródła przychodów należy uwzględnić wszystkie okoliczności związane z jego powstaniem (uzyskaniem).

Podstawową zasadą obowiązującą w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 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.

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 3 tej ustawy:

Źródłem przychodu jest pozarolnicza działalność gospodarcza.

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.

Zgodnie z art. 5a pkt 6 ww. ustawy:

Ileokroć w ustawie jest mowa o działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej - oznacza to działalność zarobkową:

- a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
 - b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
 - c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych
- prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Dla uznania określonej działalności za działalność gospodarczą, konieczne jest m.in. łączne spełnienie trzech warunków:

- po pierwsze, dana działalność musi być działalnością zarobkową,
- po drugie, działalnością wykonywaną w sposób zorganizowany oraz,
- po trzecie, w sposób ciągły.

Działalność gospodarcza to taka działalność, która:

1. jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu, przy czym nawet ewentualna strata będąca wynikiem tej działalności nie pozbawia jej statusu działalności gospodarczej, bowiem istotny jest sam zamiar osiągnięcia dochodu.
2. wykonywana jest w sposób ciągły. Jednakże przesłanki tej nie należy rozumieć jako konieczność wykonywania działalności bez przerwy. Istotny jest zamiar powtarzalności określonych czynności celem osiągnięcia dochodu np. powtarzalna sprzedaż przedmiotów własności posiadających tożsamy charakter.
3. prowadzona jest w sposób zorganizowany, co oznacza, że podejmowane działania są podporządkowane obowiązującym regułom, normom i służą osiągnięciu celu, mają wpływ na racjonalność gospodarowania posiadanymi środkami, a tym samym uczestnictwa w obrocie gospodarczym.

Każde działanie spełniające wskazane wyżej przesłanki stanowi w rozumieniu przepisów ww. ustawy pozarolniczą działalność gospodarczą niezależnie od tego, czy podatnik dokonał jej rejestracji.

Działalność jest wtedy zarobkowa, gdy jest zdolna do potencjalnego generowania zysku, a jej przeznaczeniem jest zapewnienie określonego dochodu. Działalność musi być tak prowadzona i ukierunkowana, aby była w stanie zyski faktycznie osiągnąć. Jednakże brak

zysku z podjętych działań noszących znamiona działalności gospodarczej nie oznacza, że działalność taka nie była faktycznie prowadzona. Prowadzenie bowiem działalności gospodarczej zawsze wiąże się z ryzykiem nieosiągnięcia dochodów. Zarobkowego charakteru nie mają działania, których wyłącznym celem jest zaspokojenie własnych potrzeb osoby podejmującej określone czynności.

Prowadzenie działalności gospodarczej we własnym imieniu oznacza, że związane z działalnością prawa i obowiązki dotyczą osoby fizycznej, która ją prowadzi; podmiot prowadzący działalność gospodarczą występuje jako podmiot niezależny prawnie od innych podmiotów, a podejmowane przez niego czynności rodzą bezpośrednio dla niego określone prawa i obowiązki.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymagają również, aby działalność gospodarcza wykonywana była w sposób zorganizowany i ciągły, przy czym możliwe jest osiąganie dochodów z tego rodzaju działalności bez spełnienia niektórych formalnych elementów organizacji (np. rejestracji urzędowej), gdyż prowadzenie działalności gospodarczej jest kategorią obiektywną, niezależnie od tego, jak działalność tę ocenia sam prowadzący ją podmiot i jak ją nazywa oraz czy dopełnia ciążących na nim obowiązków z działalnością tą związanych.

Na pojęcie „zorganizowanie” w rozumieniu art. 5a pkt 6 ww. ustawy składa się zespół celowych, uporządkowanych czynności o charakterze profesjonalnym, realizowanych w ramach mniej lub bardziej wyodrębnionej struktury, mieszczących się zarówno w tzw. fazie przygotowawczej, związanej z uruchomieniem określonych działalności, jak i w fazie realizacji.

Co do kryterium ciągłości w wykonywaniu działalności gospodarczej to jego wprowadzenie przez ustawodawcę miało na celu wyeliminowanie z pojęcia działalności gospodarczej przedsięwzięć o charakterze incydentalnym i sporadycznym. Ciągłość w wykonywaniu działalności gospodarczej oznacza względnie stały zamiar jej wykonywania. Nie wyklucza on jednak możliwości prowadzenia działalności gospodarczej tylko sezonowo lub do czasu osiągnięcia postawionego przez dany podmiot celu i to bez względu na okres, w którym cel ten miałby być realizowany. Do zachowania ciągłości wystarczające jest, aby z całokształtu okoliczności sprawy wynikał zamiar powtarzania określonego zespołu konkretnych działań w celu osiągnięcia efektu w postaci zarobku.

Przez powtarzalność rozumie się ponadto cały szereg wielokrotnie powtarzanych czynności podejmowanych w konkretnym celu. Taki zespół wielokrotnie powtarzanych czynności (nie zaś czynności sporadyczne, oderwane od siebie, nie powiązane ze sobą) w dziedzinie wytwórczej, usługowej lub handlowej podejmowanych w celach zarobkowych i na własny rachunek można uznać za prowadzenie działalności gospodarczej.

Z przytoczonych przepisów wynika, że przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości może stanowić przychód jednego z dwóch źródeł, tj. z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy) lub z odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ww. ustawy. Ustalenie, z jakiego źródła pochodzi przychód, ma kluczowe znaczenie dla ustalenia sposobu opodatkowania przychodu.

W celu właściwego zakwalifikowania skutków działań podjętych przez Pana do właściwego źródła przychodu należy ocenić zamiar, okoliczności i cel działań związanych z odpłatnym zbyciem nieruchomości, o których mowa we wniosku.

Czynności podejmowane przez Pana wskazują, że nie mają one charakteru profesjonalnego działania przypisywanego przedsiębiorcom i mieszczą się w zwykłych działaniach związanych z właściwym zarządem własnym majątkiem.

Okoliczności opisane we wniosku nie wskazują, że planowana sprzedaż nastąpi w ramach zorganizowanej i ciągłej działalności, która wyczerpywałaby znamiona działalności gospodarczej, określone w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zakres, stopień zaangażowania i cel Pana działania wskazuje, że są to działania należące do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym.

W związku z tym, okoliczności opisane we wniosku wskazują, że skutki podatkowe planowanej sprzedaży należy ocenić w kontekście przesłanek wynikających z cytowanego wcześniej art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub prawa przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego.

Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub prawa nastąpiło po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy, a przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

W przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, co do zasady decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób ich nabycia, jak również sam moment zbycia.

Wskazał Pan, że sprzedaż nabytego przez Pana mieszkania (½ udziału do spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkaniowego) nastąpiła (...) lutego 2022 r. a więc w przedmiotowej sprawie zastosowanie znajdą przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 2019 r.

Stosownie do art. 10 ust. 5 ww. ustawy:

W przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę.

W myśl zaś art. 10 ust. 7 cyt. Ustawy:

Nie stanowi nabycia albo odpłatnego zbycia, o których mowa w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, odpowiednio nabycie albo odpłatne zbycie, w drodze dziedziczenia, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, do wysokości przysługującego podatnikowi udziału w spadku.

Do wyliczenia pięcioletniego okresu, od którego uzależnione jest opodatkowanie sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych nabytych w drodze spadku, wliczany jest zatem nie tylko okres posiadania nieruchomości (praw majątkowych) przez spadkobiercę, który dokonuje sprzedaży, ale także okres posiadania nieruchomości (praw majątkowych) przez spadkodawcę. Jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie nieruchomości bądź nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę, do momentu odpłatnego zbycia nieruchomości (praw majątkowych) przez spadkobiercę upłynęło 5 lat – to sprzedaż nie podlega opodatkowaniu.

Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że otrzymał Pan w spadku po bratanicy - pani B.J. ½ udziału do spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkaniowego (dalej: mieszkanie). Z kolei Pani B.J. otrzymała je po zmarłych rodzicach. W 2012 r. Pani B.J. nabyła połowę udziału po zmarłym ojcu Panu S.J, drugą

połowę udziału w 2019 r. po zmarłej matce Pani J.J. S.J. i J.J. nabyli to mieszkanie (spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkaniowego) w 2011 r. na prawach wspólności ustawowej.

Zatem nabył Pan udział w wysokości $\frac{1}{2}$ udziału w mieszkaniu w drodze spadku po bratanicy – pani B.J., a więc należy ustalić moment nabycia przedmiotowej nieruchomości przez spadkodawcę, tj. Panią B.J., która była jedynym spadkobiercą po rodzicach – S.J. i J.J.

Odnosząc się do powyższego stanu faktycznego należy stwierdzić, że kwestie związane z dziedziczeniem regulują przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)

Zgodnie z art. 922 Kodeksu cywilnego:

Spadek stanowią prawa i obowiązki majątkowe zmarłego, które z chwilą jego śmierci przechodzą na jedną lub kilka osób, stosownie do przepisów księgi niniejszej.

Z kolei art. 924 ustawy Kodeks cywilny stanowi:

Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy.

Art. 925 ww. kodeksu wskazuje, że:

Spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku.

Stosownie do art. 1025 § 1 Kodeksu cywilnego:

Prawomocne postanowienie sądu o nabyciu spadku, czy też akt poświadczenia dziedziczenia sporządzony przez notariusza, potwierdza jedynie prawo spadkobiercy do tego spadku od momentu jego otwarcia.

Powyższe oznacza, że z chwilą śmierci należące do spadkodawcy prawa i obowiązki stają się spadkiem, który podlega przepisom prawa spadkowego, a z datą śmierci (chwilą śmierci) spadkodawcy ustala, kto staje się spadkobiercą oraz co wchodzi w skład masy spadkowej. Z kolei, postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub akt poświadczenia dziedziczenia potwierdzają jedynie prawo spadkobiercy do tego spadku od momentu jego otwarcia.

W myśl art. 1035 Kodeksu cywilnego:

Jeżeli spadek przypada kilku spadkobiercom, do wspólności majątku spadkowego stosuje się przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych. Do momentu zniesienia tej współwłasności lub dokonania działu spadku, spadkobiercy są współwłaścicielami rzeczy i praw wchodzących w skład spadku.

Zgodnie z art. 1037 § 1 i § 2 Kodeksu cywilnego:

Dział spadku może nastąpić bądź na mocy umowy między wszystkimi spadkobiercami, bądź na mocy orzeczenia sądu na żądanie któregośkolwiek ze spadkobierców. Jeżeli do spadku należy nieruchomość, umowa o dział spadku powinna być zawarta w formie aktu notarialnego.

W wyniku działu spadku prawa majątkowe objęte spadkiem przyznane poszczególnym spadkobiercom, 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. Na skutek działu spadku następuje konkretyzacja składników masy spadkowej przypadających poszczególnym spadkobiercom.

Celem postępowania o zniesienie współwłasności w rozumieniu przepisów ustawy Kodeks cywilny jest nowe ukształtowanie prawa własności rzeczy, która stanowi przedmiot współwłasności.

Zgodnie z art. 195 ustawy Kodeks cywilny:

Współwłasność polega na tym, że własność tej samej rzeczy może przysługiwać niepodzielnie kilku osobom.

Jak stanowi art. 196 § 1 i § 2 Kodeksu cywilnego:

Współwłasność jest albo współwłasnością w częściach ułamkowych, albo współwłasnością łączną. Współwłasność łączną regulują przepisy dotyczące stosunków, z których ona wynika. Do współwłasności w częściach ułamkowych stosuje się przepisy Działu IV Księgi drugiej.

Natomiast w myśl art. 210 Kodeksu cywilnego:

Każdy ze współwłaścicieli może żądać zniesienia współwłasności. Przez zniesienie współwłasności rozumie się likwidację łączącego współwłaścicieli stosunku prawnego, która następuje w drodze umowy lub orzeczenia sądu.

Stosownie do art. 211 i art. 212 Kodeksu cywilnego:

Zniesienie współwłasności może nastąpić przez podział rzeczy wspólnej, a gdy rzeczy nie da się podzielić, przez przyznanie rzeczy jednemu ze współwłaścicieli z obowiązkiem spłaty pozostałych bądź przez podział cywilny, polegający na sprzedaży rzeczy wspólnej i podziale uzyskanej ceny stosownie do wielkości udziałów współwłaścicieli. Jeżeli zniesienie współwłasności następuje przez podział rzeczy wspólnej, to co do zasady dokonuje się jej podziału na tyle części, ile jest współwłaścicieli z uwzględnieniem wartości udziałów posiadanych przed zniesieniem współwłasności. W przypadku różnicy pomiędzy wartością utworzonych części rzeczy a wielkością udziałów, wartość poszczególnych udziałów może być wyrównana przez dopłaty pieniężne.

Z powyższych przepisów wynika, że zniesienie współwłasności może nastąpić przez podział rzeczy wspólnej, a gdy rzeczy nie da się podzielić, przez przyznanie rzeczy jednemu ze współwłaścicieli z obowiązkiem spłaty pozostałych bądź przez podział cywilny, polegający na sprzedaży rzeczy wspólnej i podziale uzyskanej ceny stosownie do wielkości udziałów współwłaścicieli.

Jeżeli zniesienie współwłasności następuje przez podział rzeczy wspólnej, to co do zasady dokonuje się jej podziału na tyle części, ile jest współwłaścicieli z uwzględnieniem wartości udziałów posiadanych przed zniesieniem współwłasności. W przypadku różnicy pomiędzy wartością utworzonych części rzeczy a wielkością udziałów, wartość poszczególnych udziałów może być wyrównana przez dopłaty pieniężne. Punktem wyjścia do obliczenia podstawy opodatkowania jest wartość rynkowa zbywanych udziałów w składnikach majątkowych.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że zniesienie współwłasności nie stanowi nabycia rzeczy lub praw majątkowych tylko wówczas, jeżeli mieści się w ramach udziału, jaki przypadł byłym współwłaścicielom w rzeczy wspólnej lub prawach i odbyło się bez spłat i dopłat. Natomiast, jeżeli udział danej osoby ulega powiększeniu (nawet bez spłat i dopłat) to traktowany jest w kategorii nabycia, ponieważ w ten sposób ulega powiększeniu zarówno zakres dotychczasowego władztwa tej osoby nad rzeczą (nieruchomością), jak i stan jej majątku osobistego. Tak więc co do zasady, zniesienie współwłasności jest formą nowego nabycia wówczas, gdy w wyniku tego zniesienia podatnik otrzymuje nieruchomość, która przekracza udział, jaki pierwotnie podatnikowi przysługiwał.

Zgodnie z teorią prawa rzeczowego przyznanie danej osobie na wyłączną własność rzeczy w drodze zniesienia współwłasności, podziału majątku wspólnego czy działu spadku, jest nabyciem tych rzeczy. Natomiast, biorąc pod uwagę przyjętą linię orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, nabyciem rzeczy w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest przyznanie jej na wyłączną własność jednemu ze współwłaścicieli w wyniku podziału, jeśli:

- podział taki jest ekwiwalentny w naturze i nie towarzyszą mu spłaty i dopłaty lub
- wartość otrzymanej przez daną osobę rzeczy w wyniku dokonanego podziału mieści się w udziale, jaki przysługiwał jej w majątku wspólnym.

Tak więc, co do zasady, dział spadku i zniesienie współwłasności jest formą nowego nabycia tylko wówczas, gdy w wyniku tej czynności podatnik otrzymuje nieruchomości lub prawo do lokalu wymienione w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, których wartość po dokonanych podziale przekracza wartość udziału jaki pierwotnie podatnikowi przysługiwał. Zatem, jeżeli przy dokonaniu działu spadku lub zniesienia współwłasności wystąpiło przysporzenie majątku ponad posiadany udział przed ich dokonaniem, oznacza to, że dla części udziału w nieruchomości lub prawie do lokalu nabytego w drodze działu spadku lub zniesienia współwłasności, dniem nabycia będzie dzień, w którym nastąpiło zniesienie współwłasności.

Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że otrzymał Pan w spadku po bratanicy pani B.J. ½ udziału do spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkaniowego. Wartość otrzymanych przez Pana udziałów – w wyniku działu spadku – mieściła się w udziale, jaki pierwotnie przysługiwał Panu w masie spadkowej. Odziedziczony przez Pana udział w mieszkaniu Pani B.J. otrzymała po zmarłych rodzicach. W roku 2012 Pani B.J. nabyła połowę udziału po zmarłym ojcu Panu S.J., drugą połowę udziału w 2019 r. po zmarłej matce Pani J.J. S.J. i J.J. nabyli to mieszkanie (spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkaniowego) w 2011 r. na prawach wspólności ustawowej.

W związku z powyższym, udział w przedmiotowej nieruchomości nabył Pan w drodze spadku, zatem zastosowanie znajdzie art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przy obliczaniu pięcioletniego terminu należy uwzględnić moment nabycia nieruchomości przez spadkodawcę.

Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że 5-letni termin, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy w części odpowiadającej udziałowi jaki nabył Pan po Pani B.J., który Pani B.J. otrzymała w spadku po zmarłym w 2012 r. ojcu S.J. miał. W konsekwencji, sprzedaż przez Pana udziału w nieruchomości w tej części nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Natomiast do części udziału odpowiadającej udziałowi jaki nabył Pan po Pani B.J., który Pani B.J. otrzymała w spadku po zmarłej w 2019 r. matce J.J., termin ten należy liczyć od końca 2019 r.

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia należy stwierdzić, że sprzedaż przez Pana udziału w nieruchomości w tej części podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, bowiem nastąpi przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości przez Pana spadkodawcę.

Zgodnie z art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

Artykuł 30e ust. 2 przywołanej ustawy stanowi, że:

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 art. 30e ust. 4 cytowanej ustawy wynika, że:

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.

Zgodnie z art. 30e ust. 5 cytowanej ustawy wynika, że:

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 przepisem art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

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

Kosztów odpłatnego zbycia nie należy utożsamiać z kosztami uzyskania przychodu. Ustalenie kosztów uzyskania przychodu odbywa się zgodnie z art. 22 ust. 6c lub 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

Zgodnie z art. 22 ust. 6c ww. ustawy,

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 udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

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.

Stosownie do art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej

wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c.

Zatem odpłatne zbycie udziału w nieruchomości, w części odpowiadającej udziałowi, który nabył Pan w drodze spadku po zmarłej B.J. w części odpowiadającej otrzymanemu przez nią spadkowi po zmarłej w 2019 r. matce, będzie stanowić źródło przychodu, zgodnie z przepisem art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód (dochód) uzyskany z tego tytułu, w części odpowiadającej ww. udziałowi, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadach określonych w art. 30e ww. ustawy.

Wątpliwość Pana budzi również kwestia, możliwości zwolnienia z opodatkowania w sytuacji , jeśli w ciągu 3 lat przeznaczy Pan dochód ze zbycia udziału w odziedziczonej nieruchomości w całości na remont domu, w którym obecnie Pan mieszka, do którego ma Pan ustanowioną służebność domu i działki, na której ten dom jest posadowiony w związku z przekazaniem domu i działki córce i zakup sprzętu AGD do tego domu, albo przeznaczenia środków pieniężnych pochodzących ze sprzedaży mieszkania na budowę domu na tej działce.

Zgodnie z art. 30e ust. 7 ww. ustawy:

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

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy 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 poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech 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.

Tym samym, aby dochód z tytułu sprzedaży nieruchomości był w całości zwolniony z podatku dochodowego, to cały przychód ze zbytej nieruchomości musi być wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, określone w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

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

Katalog wydatków na własne cele mieszkaniowe określa art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do art. 21 ust. 25 pkt 1 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;

Podkreślić należy, że wyliczenie zawartych w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wydatków mieszkaniowych ma charakter wyczerpujący, w związku z tym tylko realizacja jednego z nich przy jednoczesnym spełnieniu pozostałych przesłanek, pozwala na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania, dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Stosownie do art. 21 ust. 25a ww. ustawy:

Wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a)-c), uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a)-c), w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie.

Zgodnie z art. 21 ust. 26 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. Przez własne budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d i e, rozumie się również

niestanowiące własności lub współwłasności podatnika budynek, lokal lub pomieszczenie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, podatnik nabędzie ich własność lub współwłasność albo spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach, jeżeli uprzednio prawo takie mu nie przysługiwało.

Zgodnie z art. 21 ust. 27 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.

Ponadto, zgodnie z art. 21 pkt 28 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.

Jak wynika z powołanych wyżej przepisów wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy, jeśli nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia danej nieruchomości lub prawa majątkowego zostanie wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, do których ustawodawca zalicza m.in. remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Przy czym przez „własny” należy w szczególności rozumieć budynek lub lokal mieszkalny, w stosunku do którego przysługuje podatnikowi prawo własności (współwłasności) w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego na co wskazuje treść cytowanego art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 155 § 1 Kodeksu cywilnego:

Umowa sprzedaży, zamiany, darowizny, przekazania nieruchomości lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły.

Z kolei zgodnie z art. 244 § 1 Kodeksu cywilnego:

Ograniczonymi prawami rzeczowymi są: użytkowanie, służebność, zastaw, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu oraz hipoteka.

W myśl art. 245¹ Kodeksu cywilnego:

Do przeniesienia ograniczonego prawa rzeczowego na nieruchomości potrzebna jest umowa między uprawnionym a nabywcą oraz - jeżeli prawo jest ujawnione w księdze wieczystej - wpis do tej księgi, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej.

Z powołanych wyżej przepisów wynika, że dożywotnia służebność polega na obciążeniu nieruchomości, za zgodą jej właściciela, prawem zamieszkiwania w niej przez osobę

uprawnioną. Dożywotnia służebność jest ograniczonym prawem rzeczowym, nie jest jednak prawem odpowiadającym prawu własności.

Zatem, prawem własności nie jest ustanowiona na Pana rzecz służebność domu, w którym Pan mieszka, jak również działki, na której dom jest posadowiony. Niewątpliwie ustanowienie takiego prawa na rzecz Pana pozwala Panu na korzystanie z nieruchomości dla zaspokojenia osobistych potrzeb mieszkaniowych na zasadach i w granicach określonych w oświadczeniu o ustanowieniu służebności, nie jest to jednak prawo równoznaczne z prawem własności.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że ww. wydatki jakie zamierza Pani ponieść na remont domu w tym zakup sprzętu AGD, do którego nie przysługuje Panu prawo własności, a jedynie użytkowanego przez Pana na podstawie ustanowionej dożywotniej służebności nie stanowią wydatków na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji nie będą uprawniać do skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy.

Wydatków takich nie będą także stanowić nakłady poniesione na budowę domu na działce, do której ma Pan ustanowioną dożywotnią służebność.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji nieruchomości, należy zatem odnieść się do przepisów prawa cywilnego, tj. w szczególności do art. 46 i art. 48 Kodeksu cywilnego.

Zgodnie z art. 46 § 1 ustawy Kodeks cywilny:

Nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak i budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Z powyższej definicji wynika, że na gruncie polskiego prawa możemy wyodrębnić trzy rodzaje nieruchomości w sensie prawnym:

- grunty (stanowiące część powierzchni ziemskiej),
- budynki trwale z gruntem związane (tzw. nieruchomości budynkowe),
- części tych budynków (tzw. nieruchomości lokalowe).

Z treści art. 48 Kodeksu cywilnego wynika, że:

Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane.

W myśl art. 47 ww. Kodeksu:

Część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych.

Wyżej wymienione przepisy wyrażają generalną zasadę, że budynek jako część składowa nieruchomości z wyjątkami przewidzianymi w ustawie – nie może być odrębnym przedmiotem własności i dzieli los prawny rzeczy głównej, tj. gruntu. Grunty stanowiące odrębny przedmiot własności są więc z natury swej nieruchomościami, budynki natomiast trwale z gruntem związane są częścią składową nieruchomości zgodnie z zasadą superficies solo cedit, w myśl której własność nieruchomości gruntowej rozciąga się na budynki, które stały się częścią składową nieruchomości. Budynek trwale związany z gruntem, jako część składowa gruntu, nie może być przedmiotem odrębnej własności. Budynek będzie odrębnym przedmiotem własności wówczas, gdy wzniesiono go na gruncie będącym w użytkowaniu wieczystym i w takim przypadku istotne znaczenie będzie miała data jego wybudowania.

W przypadku wybudowania budynku na gruncie stanowiącym własność podatnika, grunt ten wraz z budynkiem stanowi jedną rzecz (nieruchomość). To oznacza, że budynek nie stanowi odrębnej nieruchomości.

Mając na uwadze powyższe stanowisko Pana w zakresie:

- ustalenia, że 5-letni termin, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy w części odpowiadającej udziałowi jaki nabył Pan po Pani B.J., który Pani B.J. otrzymała w spadku po zmarłym w 2012 r. ojcu S.J. minął, a w konsekwencji, sprzedaż przez Pana nieruchomości w tej części nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych – **jest prawidłowe**,
- ustalenia, że 5-letni termin, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy w części odpowiadającej udziałowi jaki nabył Pan po Pani B.J., który Pani B.J. otrzymała w spadku po zmarłej w 2019 r. matce J.J. minął, z uwagi na to, że wg Pana termin ten należy liczyć od końca 2011 r. tj. od dnia zakupu nieruchomości przez rodziców Pani B. J., zatem sprzedaż przez Pana nieruchomości w tej części wg Pana nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych – **jest nieprawidłowe**,
- ustalenia, że wydatki jakie zamierza Pani ponieść na remont domu w tym zakup sprzętu AGD, do którego nie przysługuje Panu prawo własności, a jedynie użytkowanego przez Pana na podstawie ustanowionej dożywotniej służebności stanowią wydatki na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji będą uprawniać Pana do skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy – **jest nieprawidłowe**,
- ustalenia, że wydatki na budowę domu na działce, do której ma Pan ustanowioną dożywotnią służebność stanowią wydatki na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji będą uprawniać Pana do skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy – **jest nieprawidłowe**.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, które Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze zdarzeniem podanym przez Panią w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Ponadto wskazać należy, że z uwagi na to, że interpretacje prawa podatkowego wydawane są w indywidualnej sprawie zainteresowanego, co wynika z art. 14b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa – niniejsza interpretacja dotyczy wyłącznie Pana. Nie wywołuje skutków prawnych dla pozostałych współwłaścicieli.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb 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: Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i/lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan 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 Pan prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; 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.).