

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	516094
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2022-11-03T12:49:52.439
Tytuł (teza):	Skutki podatkowe zbycia nieruchomości przez spadkobiorcę.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2022-10-31T10:33:18.096
Sygnatura:	0115-KDIT2.4011.491.2022.1.RS
Słowa kluczowe:	• nieruchomości-sprzedaż nieruchomości • spadkobiercy-odpowiedzialność spadkobierców • ulga-ulga mieszkaniowa
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

– stanowisko nieprawidłowe

Szanowna Pani,

stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

2 sierpnia 2022 r. wpłynął Pani wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy skutków podatkowych zbycia nieruchomości. Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

W 2017 r. Pani mama w formie aktu darowizny otrzymała od Pani (tzn. córki) udział w lokalu mieszkalnym – udział ten wynosił 1/3, pozostała część udziałów do ww. lokalu mieszkalnego należała do Pani brata (1/3 udziału) i siostry (1/3 udziału).

W 2018 r. lokal został sprzedany w formie aktu notarialnego umowy przeniesienia własności nieruchomości, tym samym za 1/3 udziału otrzymała ze sprzedanej nieruchomości pieniądze w wysokości 60.000 zł.

Na tej podstawie Pani mama złożyła PIT-39 zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2018.

W 2020 r. do PIT-39 została złożona korekta ORD-ZU. Podstawą do złożenia korekty było rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie przedłużenia terminu na wydatkowanie na własne cele mieszkaniowe przychodu uzyskanego w 2018 r. z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego (art. 50 Ordynacji podatkowej).

Przedłużenie terminu dało mamie możliwość wydatkowania środków pieniężnych do końca 2021 r.

Niestety w czerwcu 2021 r. mama zmarła i nie zdążyła wydatkować środków pieniężnych ze sprzedanej nieruchomości. Przed śmiercią mama zdążyła wydatkować część środków pieniężnych na remont nieruchomości wynajmowanej, którą po remoncie miała wykupić. Mieszkanie było wynajmowane od X. Sp. z o.o. Dodatkową osobą wpisaną do umowy najmu – oprócz mamy – był Pani brat.

Koszt remontu, jaki mama sfinansowała, wynosił ok 40.000 zł, ponieważ remont lokalu był generalny. W trakcie prowadzonego remontu, tzn. w lutym 2021 r., Pani mama trafiła do szpitala, gdzie do czerwca 2021 r. była hospitalizowana. Remont zakończył się chwilę przed jej śmiercią.

13 czerwca 2021 r. Pani mama zmarła.

Nieruchomość, którą wynajmowała i remontowała, nie została przez nią w tym czasie wykupiona, a prawo do dalszego wynajmu otrzymał Pani brat.

Po śmierci Pani mamy spadkobiercami zostały jej dzieci – Pani wraz z bratem i siostrą. Więcej spadkobierców nie ma.

22 grudnia 2021 r. brat wykupił wynajmowaną nieruchomość od X. Sp. z o.o.

Pytania:

- 1) Czy urząd skarbowy będzie domagał się od Pani zapłaty podatku ze sprzedanej nieruchomości?
- 2) Czy w przypadku, gdy będzie Pani zobowiązana do uregulowania podatku, to będzie on naliczany od pełnej kwoty jaką mama otrzymała ze sprzedanej nieruchomości (tzn. 60.000 zł), czy zostanie pomniejszony o kwotę jaką mama wydatkowała na remont wynajmowanej nieruchomości?
- 3) Jeżeli roszczenie do zapłaty podatku będzie kierowane do spadkobierców, to czy Pani część podatku, jaką będzie musiała Pani uregulować, nie powinna być pomniejszona ze względu na fakt, że nieruchomość, na którą mama wydatkowała środki pieniężne, została wykupiona przez Pani brata?
- 4) W przypadku zgonu kwota podatku będzie uwzględniać odsetki – to czy odsetki będą naliczane do daty zgonu, ale od momentu złożenia PIT-39, czy korekty do PIT-39?

Pani stanowisko w sprawie

W Pani ocenie, urząd skarbowy może domagać się zapłaty podatku, natomiast powinien uwzględnić zaistniałą sytuację, która jest niejednoznaczna.

Przy wyliczaniu podatku powinno uwzględnić się nakłady finansowe jakie mama wydatkowała na remont wynajmowanej nieruchomości, oczywiście po przedstawieniu odpowiednich dowodów, tj. faktury, paragony, itp.

Jako że Pani brat był wpisany w umowę najmu, miał on prawo do wykupienia nieruchomości. Dlatego w pewien sposób zyskał, ponieważ jego nakłady finansowe były dużo mniejsze niż te, które mama poczyniła wydatkując na remontowaną nieruchomość. Dlatego podatek jaki Pani powinna uregulować, powinien być z tego faktu mniejszy niż ten, który brat powinien zapłacić.

Odsetki nie powinny zostać naliczone, ponieważ śmierć nastąpiła w 2021 r. i gdyby nie fakt śmierci, nieruchomość zostałaaby przez z nią i brata wykupiona do końca 2021 r. Tym samym zmieściłaby się w okresie, w którym miała wydłużenie wynikające z korekty PIT-39.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które Pani przedstawiła we wniosku, jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Podstawową zasadą obowiązującą w przepisach ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 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.

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.

W myśl 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.

Stosownie do 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 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. 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 zachowek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachowek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c.

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

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 łącznie.

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 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.

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 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.

W myśl art. 21 ust. 25a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

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. 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.

Na mocy art. 21 ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Stosownie do 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.

Podkreślenia wymaga, że zwolnienia podatkowe oraz ulgi są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, dlatego do interpretacji przepisów ustanawiających zwolnienia podatkowe, jak również ulgi, należy stosować wykładnię ścisłą, która nie wychodzi poza literalne brzmienie przepisów. Stąd też, korzystanie z przedmiotowego zwolnienia przysługuje podatnikowi tylko i wyłącznie w sytuacji spełnienia wszystkich przesłanek wskazanych w przepisie prawa. Należy również zastrzec, że w przypadku korzystania z ulg i zwolnień podatkowych, wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązek udowodnienia, że określony wydatek został poniesiony przy spełnieniu wszystkich warunków wynikających z przepisów podatkowych spoczywa na podatniku, który wywodzi z tego określone skutki prawne.

Wylczenie zawartych w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wydatków mieszkaniowych ma charakter wyczerpujący, w związku z czym tylko realizacja określonych w tym przepisie celów mieszkaniowych, przy jednoczesnym niespełnieniu wymienionych w ust. 28-30 przesłanek negatywnych, pozwala na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości.

Jak wynika z opisu sprawy, w 2017 r. Pani mama w formie aktu darowizny otrzymała od Pani udział w lokalu mieszkalnym – udział ten wynosił 1/3, pozostała część udziałów do ww. lokalu mieszkalnego należała do Pani brata (1/3 udziału) i siostry (1/3 udziału). W 2018 r. lokal został sprzedany w formie aktu notarialnego – umowy przeniesienia własności nieruchomości, tym samym za 1/3 udziału otrzymała ze sprzedanej nieruchomości pieniądze w wysokości 60.000 zł. Na tej podstawie Pani mama złożyła PIT-39. W 2020 r. do PIT-39 została złożona korekta ORD-ZU. Przedłużenie terminu dało mamie możliwość wydatkowania środków pieniężnych do końca 2021 r. W czerwcu 2021 r. Pani mama zmarła i nie zdążyła wydatkować środków pieniężnych ze sprzedanej nieruchomości. Przed śmiercią mama zdążyła wydatkować część środków pieniężnych na remont

nieruchomości wynajmowanej, którą po remoncie miała wykupić. Mieszkanie było wynajmowane od X. Sp. z o.o. Dodatkową osobą wpisaną do umowy najmu – oprócz mamy – był Pani brat. Nieruchomość, którą Pani mama wynajmowała i remontowała, nie została przez nią wykupiona, a prawo do dalszego wynajmu otrzymał Pani brat. Po śmierci Pani mamy spadkobiercami zostały jej dzieci – Pani wraz z bratem i siostrą. Więcej spadkobierców nie ma. 22 grudnia 2021 r. brat wykupił wynajmowaną nieruchomość od X. Sp. z o.o.

Wobec powyższego, w pierwszej kolejności zasadne jest odniesienie się do przepisów ustawy z dnia 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego (Dz. U. z 2021 r. poz. 2224 ze zm.).

Zgodnie z przepisem art. 1 ww. ustawy:

Ustawa określa zasady gromadzenia oszczędności, finansowania przez Bank Gospodarstwa Krajowego niektórych przedsięwzięć inwestycyjno-budowlanych mających na celu budowę lokali mieszkalnych, zasady działania społecznych agencji najmu, zasady działania społecznej inicjatywy mieszkaniowej oraz zasady wspierania gmin ze środków Rządowego Funduszu Rozwoju Mieszkalnictwa.

Stosownie do art. 26 ust. 1 ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego:

Nazwa społecznej inicjatywy mieszkaniowej, oprócz wyrazów wskazujących na jej formę organizacyjną, zawiera wyrazy „społeczna inicjatywa mieszkaniowa” lub skrót „SIM”.

W myśl postanowień art. 27 ust. 1 ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego:

Przedmiotem działania SIM jest budowanie domów mieszkalnych i ich eksploatacja na zasadach najmu.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 ww. ustawy:

Osoba fizyczna może zawrzeć z SIM umowę w sprawie partycypacji w kosztach budowy lokalu mieszkalnego, którego będzie najemcą.

Z powyższych regulacji wynika więc, że osoba partycypująca w kosztach budowy realizowanej przez X. nie nabywa prawa własności do lokalu mieszkalnego wybudowanego w ramach popierania budownictwa mieszkaniowego, lecz prawo do korzystania z niego na zasadach najmu. Dopiero po spełnieniu warunków, o których mowa w art. 33ea-33k ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego, osoba, która zawarła umowę w sprawie partycypacji w kosztach budowy lokalu mieszkalnego budowanego przez X., będąc jednocześnie najemcą przedmiotowego lokalu, może stać się jego właścicielem.

Jak natomiast wynika z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe uznać można wydatki poniesione na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego lokalu mieszkalnego. Przy czym – zgodnie z cyt. wcześniej art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – przez własny lokal, o którym mowa w ww. przepisie, rozumie się lokal stanowiący własność lub współwłasność podatnika. To oznacza, że w momencie wydatkowania środków ze sprzedaży, względnie w okresie jaki został przewidziany przez ustawodawcę na wydatkowanie środków ze sprzedaży, musi być spełniony warunek określony tym przepisem – czyli lokal mieszkalny musi stanowić własność lub współwłasność podatnika (a więc podatnikowi musi przysługiwać tytuł własności/współwłasności do lokalu).

Z literalnego brzmienia art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że zawarte w tym przepisie wyliczenie wydatków na cele mieszkaniowe, których realizacja powoduje zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy, ma charakter wyczerpujący, a nie przykładowy. Brak jest zatem podstaw, aby do

tego katalogu zaliczyć także inne wydatki pozostające poza tymi wyliczeniami. Do zwolnienia uprawnia więc wydatkowanie uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych przychodu wyłącznie na cele wymienione w przepisie. Innymi słowy, przez własne cele mieszkaniowe w rozumieniu ustawy należy rozumieć m.in. remont własnego lokalu mieszkalnego.

Dokonując zatem oceny skutków prawnych przedstawionego w sprawie stanu faktycznego należy wskazać, że skoro zbycie opisanego we wniosku udziału w lokalu mieszkalnym nastąpiło za życia Pani mamy oraz przed upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym go nabyto – stanowi źródło przychodu, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji obowiązek zapłaty podatku z tytułu zbycia ww. udziałów w lokalu mieszkalnym przechodzi na spadkobierców.

Stosownie bowiem do przepisu art. 97 § 1 Ordynacja podatkowa:

Spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 1a, 2 i 2a przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy.

Do praw majątkowych przewidzianych w przepisach prawa podatkowego zaliczyć można np. prawo do zwrotu nadpłaty, prawo do zwrotu podatku, niewykorzystane prawo do rozłożenia zapłaty podatku na raty. Do obowiązków majątkowych z kolei można zaliczyć: obowiązek zapłaty zaległości podatkowych, zapłaty odsetek za zwłokę itp. Prawo do zwolnienia od podatku dochodowego dochodu ze sprzedaży nieruchomości, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ma wymiar majątkowy, a więc może podlegać przejęciu na podstawie art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej.

W myśl art. 97 § 4 Ordynacji podatkowej:

Przepisy § 1-3 stosuje się również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 98 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa:

Do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe.

Stosownie zaś do art. 98 § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepis § 1 stosuje się również do odpowiedzialności spadkobierców za:

- 1) zaległości podatkowe, w tym również za zaległości, o których mowa w art. 52 oraz art. 52a;
- 2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy;
- 3) pobrane, a niewpłacone podatki z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika lub inkasenta;
- 4) niezwrócone przez spadkodawcę zaliczki na naliczony podatek od towarów i usług oraz ich oprocentowanie;
- 5) opłatę prolongacyjną;
- 6) koszty postępowania podatkowego;
- 7) koszty upomnienia i koszty postępowania egzekucyjnego prowadzonego wobec spadkodawcy powstałe do dnia otwarcia spadku.

Jak stanowi art. 100 § 1 Ordynacji podatkowej:

Organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji.

W myśl art. 100 § 2 Ordynacji podatkowej:

Jeżeli deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, organ podatkowy jednocześnie ustala lub określa kwoty, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a.

Zgodnie z art. 100 § 3 Ordynacji podatkowej:

Termin płatności przez spadkobiercę zobowiązań wynikających z decyzji o zakresie jego odpowiedzialności wynosi 14 dni od dnia jej doręczenia.

Przepis art. 100 § 2 Ordynacji podatkowej wprost obliguje organ podatkowy do wydania decyzji orzekającej o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców w przypadku gdy deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono.

W świetle powyższego w analizowanej sytuacji należy wszcząć postępowanie podatkowe w stosunku do wszystkich spadkobierców zmarłego, na podstawie przepisów art. 97, art. 98 i art. 100 Ordynacji podatkowej w sprawie orzeczenia o zakresie odpowiedzialności podatkowej lub uprawnień spadkobiercy. Postępowanie podatkowe powinno obejmować ustalenie wszystkich źródeł przychodów oraz przysługujących zmarłemu podatnikowi ulg i odliczeń, w tym ulgi mieszkaniowej, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy, przy uwzględnieniu spełnienia ustawowych przesłanek w tym zakresie. Orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy z tego tytułu, w decyzji wydanej na podstawie art. 100 § 2 Ordynacji podatkowej należy określić wysokość zobowiązania podatkowego lub nadpłatę w podatku dochodowym od osób fizycznych spadkodawcy, z uwzględnieniem przysługujących ulg.

W niniejszej sprawie Pani mama (spadkodawca) złożyła zeznanie podatkowe PIT-39 dotyczące odpłatnego zbycia udziału w lokalu mieszkalnym. Zobowiązanie z tego tytułu powstaje z mocy prawa. W złożonym zeznaniu zadeklarowała, że cały przychód zostanie wydatkowany na własne cele mieszkaniowe: do chwili śmierci nie zrealizowała przesłanek warunkujących zwolnienie z opodatkowania dochodu, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Skoro Pani mama nie nabyła prawa własności do lokalu mieszkalnego, lecz jedynie prawo do korzystania na zasadach najmu z mieszkania wybudowanego w ramach popierania budownictwa mieszkaniowego, to przeznaczenie przychodu ze sprzedaży udziału w lokalu mieszkalnym na cel wskazany we wniosku, tj. remont lokalu wynajmowanego od X., nie stanowiło wydatku na cele mieszkaniowe, uprawniającego ją do zastosowania zwolnienia przedmiotowego. W świetle przedstawionych przepisów prawa, wydatki poniesione przez Pani mamę na remont lokalu wynajmowanego od X. nie mogą zostać uznane za poniesione na cele, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W tej sytuacji organ podatkowy jest uprawniony na podstawie art. 100 § 2 Ordynacji podatkowej do określenia właściwej wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu odpłatnego zbycia udziału w nieruchomości oraz jednocześnie uprawniony jest do orzeczenia o zakresie odpowiedzialności spadkobierców.

W przypadku bowiem śmierci podatnika, zobowiązanie podatkowe związane z uzyskanym przed śmiercią i nierozliczonym podatkowo dochodem ustala właściwy miejscowo dla zmarłego naczelnik urzędu skarbowego, a ewentualnym podatkiem dochodowym od osób fizycznych zostają obciążeni spadkobiercy zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz odpowiedzialności za długi spadkowe.

Oznacza to, że zobowiązanie podatkowe, przypadające na Pani zmarłą mamę, ustali właściwy organ podatkowy z uwzględnieniem wszelkich ulg przysługujących spadkodawcy. Podatkiem dochodowym od osób fizycznych zostanie obciążona Pani – jako jeden ze spadkobierców z uwzględnieniem sposobu przyjęcia spadku.

Dodatkowo okoliczność, na którą Pani wskazuje, że nieruchomość, na którą mama wydatkowała środki pieniężne została wykupiona przez jednego ze spadkobierców, tj. Pani brata – nie ma wpływu na wysokość podatku od dochodu uzyskanego przez zmarłą ze sprzedaży udziału w lokalu mieszkalnym do uiszczenia którego zostanie Pani zobowiązana. Odsetki za zwłokę są naliczane od następnego dnia po upływie terminu płatności podatku z odpłatnego zbycia nieruchomości w 2018 r., tj. od 1 maja 2019 r., do dnia otwarcia spadku, tj. chwili śmierci Pani mamy.

Zgodnie bowiem z art. 101 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa:

Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy oraz oprocentowanie niezwróconych zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług naliczane są do dnia otwarcia spadku.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, które 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 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 zdarzenia 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. 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 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.).