

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 541163

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2023-04-26T11:04:31.044

Tytuł (teza):

Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku zakupu dwóch lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość.

Autor informacji:

• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2023-04-20T12:40:35.095

Sygnatura: 0115-KDIT2.4011.85.2023.2.KC

Słowa kluczowe:

- cel-cele mieszkaniowe
- mieszkanie
- zadatek

Przepis:

- [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

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 prawidłowe

Szanowna Pani,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

10 lutego 2023 r. wpłynął Pani wniosek z 6 lutego 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 27 marca 2023 r. (data wpływu 31 marca 2023 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

W listopadzie 2019 r. zakupiła Pani działkę w A. z rozpoczętą budową domu. Budowę domu dokończyła Pani systemem gospodarczym. Ze względów osobistych, postanowiła Pani jednak sprzedać dom i zamieszkać w bloku. Ostateczna sprzedaż domu nastąpiła 18 lutego 2022 r.

Równoległe z poszukiwaniem kupca domu, szukała Pani mieszkania w B., w którym mogłaby zamieszkać. 8 lutego 2022 r. wpłaciła Pani zadatek na zakup mieszkania o powierzchni 44,54 m², usytuowanego na poddaszu (3 piętro) bloku w B., który został wybudowany w 2013 r. Akt zawarcia umowy kupna tego lokalu mieszkalnego, stanowiącego odrębną nieruchomość, został podpisany 7 marca 2022 r.

W międzyczasie, jeszcze przed zakupem ww. mieszkania, ale już po wpłaceniu ww. zadatku, została Pani przedstawiona oferta sprzedaży innego - większego lokalu mieszkalnego, znajdującego się na tym samym osiedlu w B. Oferta dotyczyła mieszkania o powierzchni 56,45 m², stanowiącego odrębną nieruchomość, usytuowanego na parterze bloku również wybudowanego w 2013 r. Mieszkanie to, w odróżnieniu od pierwszego, było bardziej przestronne dzięki większej powierzchni, braku skosów (które były w mniejszym mieszkaniu) oraz posiadaniu dwóch balkonów. Ponadto wraz z zakupem tego mieszkania istniała możliwość zakupu jednego miejsca parkingowego z osobną księgą wieczystą oraz wynajęcia drugiego takiego miejsca, co było dużym udogodnieniem w porównaniu z mniejszym mieszkaniem, dla którego było przypisane tylko jedno miejsce parkingowe.

Powyższe atuty otrzymanej oferty zdecydowały o zakupie również tego drugiego mieszkania, co nastąpiło 17 marca 2022 r. Postanowiła Pani bowiem, że na początek zamieszka w mniejszym mieszkaniu, które wymagało jedynie odświeżenia i szybko mogła się do niego wprowadzić. A po wyremontowaniu mieszkania większego (którego remont wymagał większego nakładu czasu i pracy), to właśnie tam zamieszka Pani na dłużej.

W październiku 2022 r. skończyła Pani remont mieszkania większego i mogła się do niego przeprowadzić z mniejszego mieszkania, w którym do tego czasu mieszkała.

Nie zdecydowała Pani jednak o sprzedaży mniejszego mieszkania, postanowiła je zatrzymać z uwagi na swoją sytuację rodzinną. A mianowicie, Pani tata, w wieku przekraczającym 60 lat, miał udar i jest na rencie. Jego stan zdrowia wymaga specjalistycznej opieki medycznej, niedostępnej w miejscu w którym mieszka, tj. na wsi pod B. Tata jest pod stałą opieką wielu specjalistów a nie ma prawa jazdy, więc jego mobilność jest również znacznie utrudniona. Obowiązek opieki nad chorym ojcem spoczywa w zasadzie tylko na Pani, ponieważ we wrześniu 2021 r. Pani siostra (jedyne rodzeństwo) wraz z rodziną wyprowadziła się do C., więc jest Pani jedynym potomkiem rodziców w pobliżu służącym pomocą i wsparciem w czasie starości. Nie wyklucza Pani sytuacji, że z uwagi na konieczność korzystania ze szczególnej pomocy medycznej, tata będzie w przyszłości z Panią czasowo mieszkać (np. w celu przeprowadzenia badań, zabiegów rehabilitacyjnych w B.). W takiej sytuacji, posiadanie drugiego mieszkania pozwoli Pani na bardziej swobodne goszczenie taty, bo w momencie większego zmęczenia (opieka nad starszą, schorowaną osobą bywa wyczerpująca), będzie Pani mogła w wolnym czasie przebywać, odpoczywać w mniejszym mieszkaniu (które jest w innym bloku, ale bardzo blisko położonym od tego w którym jest mieszkanie większe).

Mając powyższe na uwadze i z uwagi na sytuację ekonomiczną, stale rosnące ceny, postanowiła Pani od listopada 2022 r. mniejsze mieszkanie wynająć (w ramach najmu

prywatnego), żeby choćby pokryć koszty związane z jego utrzymaniem. Najem zostanie przerwany w momencie, gdy zaistnieje konieczność ponownego wykorzystania przez Panią mniejszego mieszkania do Pani celów mieszkaniowych, a związanych z Pani sytuacją rodzinną, o których Pani wyżej wspomniała (umowa najmu instytucjonalnego została zawarta w sposób umożliwiający jej zakończenie za porozumieniem stron w każdym czasie, bez potrzeby dochodzenia moich praw w sądzie).

W związku ze sprzedażą domu w terminie krótszym niż 5 lat od jego zakupu /wybudowania, dochód z jego sprzedaży podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Jednakże, stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dochód ten może być zwolniony w wysokości odpowiadającej iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia tej nieruchomości, o ile poczynawszy 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 został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe.

Uzupełnienie i doprecyzowanie opisu stanu faktycznego

Środki ze sprzedaży nieruchomości w A. otrzymała Pani 7 lutego 2022 r. (zadatek w wysokości 200 000 zł) oraz w dniach: 21 i 28 lutego 2022 r. (pozostała część ceny sprzedaży).

Zadatek wpłacony przez Panią 8 lutego 2022 r. w wysokości 36 000 zł na poczet ceny nabycia mieszkania o powierzchni 44,54 m² pochodził ze środków z odpłatnego zbycia nieruchomości w A.

Obydwa mieszkania, tj. mieszkanie o powierzchni 44,54 m² i mieszkanie o powierzchni 56,45 m² zostały w całości nabyte za środki pochodzące ze sprzedaży domu w A.

Dom w A. służył celom mieszkaniowym, nie był związany z działalnością gospodarczą i jego sprzedaż nie nastąpiła w wykonaniu działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Pytanie

Czy opisane we wniosku nabycie dwóch lokali mieszkalnych spełnia kryterium celów mieszkaniowych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w powiązaniu z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Pani stanowisko w sprawie

W Pani ocenie, zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 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.

Źródłem przychodów, stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o PIT jest odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ww. ustawy, podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku (art. 30e ust. 1 ustawy).

Podstawą obliczenia podatku, stosownie do art. 30e ust. 2 omawianej ustawy, 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.

Ponadto, jak wynika z art. 30e ust. 4 ustawy o PIT, 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. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wolne od podatku są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e w wysokości która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie 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.

Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131 według art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o PIT, 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.

Przy czym, stosownie do art. 21 ust. 25a ustawy o PIT 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.

Ponadto, art. 21 ust. 26 ustawy o PIT wskazuje, że 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 własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d i e rozumie się również niestanowiący 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.

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

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

Mając na uwadze powyższe przepisy uważa Pani, że spełnia warunki zwolnienia dochodu ze sprzedaży nieruchomości, o którym mowa w cyt. wyżej art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT w części w jakiej dochód ze sprzedaży domu został przeznaczony na zakup przedmiotowych dwóch lokali mieszkalnych.

Początkowo mieszkała Pani w mniejszym z mieszkań, następnie przeprowadziła się do mieszkania większego, a mniejsze - na razie czasowo wynajęte, będzie ponownie służyło Pani potrzebom mieszkaniowym w niedalekiej przyszłości. Uważa Pani, że czasowy wynajem jednego z mieszkań, w którym wcześniej Pani zamieszkiwała, nie wyłącza prawa do przedmiotowej ulgi. Ustawa o PIT nie określa bowiem kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym mieszkaniu, żeby zrealizowany został własny cel mieszkaniowy. Tym samym ustawa o PIT nie wyklucza realizacji celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabyty lokal mieszkalny z różnych powodów, będzie zamieszkiwany czasowo.

W takim tonie wypowiedział się Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 9 grudnia 2022 r. znak: 0115-KDIT2.4011.641.2022.1.AK, a mianowicie: „wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie domu lub lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytej nieruchomości, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył nieruchomość w celu zamieszkania w niej, ale w nieruchomości tej - z różnych powodów - zamieszka po upływie określonego czasu, np. kilku miesięcy lub po nabyciu tej nieruchomości będzie mieszkał tylko przez pewien czas. W takim przypadku, prawa do zwolnienia nie pozbawia podatnika okoliczność, że np. przez kilka miesięcy lokal będzie wynajmowany. Zauważyć należy, że w wyroku z 29 listopada 2016 r. sygn. akt II FSK 3126/14 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że: czasowe, uzasadnione obiektywnymi okolicznościami wynajęcie zakupionych lokali mieszkalnych samo w sobie nie może przesądzać o tym, że podatnik nie będzie realizował w tych mieszkaniach własnych celów mieszkaniowych. Ustawodawca nie zastrzegł w treści analizowanych przepisów, że własny cel mieszkaniowy w zakupionym lokalu ma być realizowany nieprzerwanie od daty jego nabycia”.

Podobnie w interpretacji indywidualnej z 5 marca 2021 r., znak: 0113-KDIPT2-2.4011.1076.2020.1 KR, w której Organ podatkowy dodał, że przepisy nie ograniczają podatnika co do liczby posiadanych nieruchomości, w których realizuje on swoje cele mieszkaniowe.

Z kolei w interpretacji indywidualnej z 8 czerwca 2020 r., znak: 0115-KDIT2.4011.132.2020.3.ES, Dyrektor KIS potwierdził, że ani wynajem mieszkania, ani nawet sprzedaż, w razie takiej konieczności, nie spowodują utraty prawa do ulgi mieszkaniowej. Wyjaśnił, że ustawa o PIT nie określa, kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, żeby doszło do realizacji celu mieszkaniowego. Nie ma więc podstaw, by twierdzić, że podatnik nie realizuje tego celu, gdy nabył lokal, by w nim zamieszkać, ale z różnych powodów robi to dopiero po upływie określonego czasu (np. kilku miesięcy), albo gdy zamieszka w nim tylko przez pewien czas.

Oczywiście zdaje sobie Pani sprawę z tego, że zasadniczo wynajem nieruchomości nie jest własnym celem mieszkaniowym, ale w Pani przypadku wynajęcie mniejszego mieszkania podyktowane było potrzebą pokrycia kosztów jego utrzymania do czasu kiedy znowu będzie go Pani potrzebować - kiedy mieszkanie to będzie znowu przez Panią zamieszkiwane. Niewątpliwie celem nabycia mniejszego mieszkania było mieszkanie w nim i cel ten był realizowany do czasu przeprowadzki do mieszkania większego, które okazało się dla Pani bardziej dogodne do mieszkania. Nieracjonalnym zaś byłoby pozostawienie mieszkania mniejszego, po przeprowadzce do większego, jako nieruchomości niezamieszkannej.

Jako podsumowanie stanowiska organu podatkowego w niniejszym zakresie może stanowić indywidualna interpretacja Dyrektora KIS znak: 0115-KDIT2.4011.868.2021.1.ES z 15 marca 2022 r., w której można przeczytać: „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. Tym samym 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. Prawa do zwolnienia nie traci również podatnik, który nabył lokal mieszkalny na cele mieszkaniowe, mieszkał w nabytym lokalu mieszkalnym, np. przez kilka miesięcy, a następnie przedmiotowy lokal zbył w drodze darowizny lub sprzedaży. 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”.

Zaprezentowane wyżej stanowisko Dyrektora KIS w indywidualnych interpretacjach podatkowych jest zgodne z orzecznictwem sądów administracyjnych. W sądowych orzeczeniach można przeczytać, że czasowy najem sam w sobie nie przekreśla możliwości realizacji własnego celu mieszkaniowego i nie odbiera automatycznie prawa do ulgi mieszkaniowej, np. w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 sierpnia 2018 r. sygn. akt II FSK 2413/16, czy z 4 lipca 2018 r. sygn. akt II FSK 1935/16. W obu tych orzeczeniach sąd kasacyjny wskazał również, że ustawodawca nie zastrzegł w przepisach, iż własny cel mieszkaniowy ma być realizowany nieprzerwanie od daty nabycia lokalu. Czasowe, uzasadnione obiektywnymi okolicznościami wynajęcie kupionych mieszkań, nie może samo w sobie przesądzać o tym, że podatnik nie będzie realizował w nich własnych celów mieszkaniowych.

Pojęcie „własnych celów mieszkaniowych” jest pojęciem szerszym od „własnych potrzeb mieszkaniowych” i zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, nie można zawężać do pojęcia „własnych potrzeb mieszkaniowych” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 lutego 2022 r. sygn. akt II FSK 1151/21).

Taka wykładnia pojęcia własnych celów mieszkaniowych dominuje w wyrokach sądowych już od dawna. W ww. wyroku NSA z 30 sierpnia 2018 r. sygn. akt II FSK 2413/16, możemy przeczytać: „dokonując jednak wykładni art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. nie można poprzestać wyłącznie na wykładni językowej tego przepisu, tracąc tym samym z pola widzenia cel, jaki ustawodawca zamierzał osiągnąć regulując tę materię. Odczytanie wyłącznie verba legis art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f. powodowałoby, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, niedopuszczalne zawężenie omawianego zwolnienia. Należy zaakcentować, że będące przedmiotem rozpatrywanej sprawy zwolnienie zastąpiło ulgę meldunkową. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego celem przedmiotowego zwolnienia było wspieranie różnych form budownictwa mieszkaniowego poprzez zwolnienie od opodatkowania dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, wydatkowanego na własne cele mieszkaniowe, wymienione w art. 21 ust. 25 pkt. 1-3 ustawy o PIT. Jak podkreślono w trakcie prac legislacyjnych, dodawane zwolnienie mieszkaniowe może pozytywnie wpłynąć na rynek mieszkaniowy oraz zachęcić do lokowania dochodu uzyskanego z omawianego tytułu w nowe inwestycje mieszkaniowe (zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw Sejm RP VI Kadencji, druk sejmowy nr 1075). Ustawodawca w odniesieniu do omawianego zwolnienia posługuje się zwrotem niedookreślonym „własnych celów mieszkaniowych”. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zwrotu tego nie można jednak zawężyć. Ustawodawca w żaden sposób nie limituje bowiem lokali, które podatnik może nabyć”.

Reasumując, własne cele mieszkaniowe nie ograniczają się do nabycia tylko jednego lokalu mieszkalnego, a w ustawie o PIT brak jest określenia kiedy i jak długo powinna Pani mieszkać w nabytych lokalach mieszkalnych, dla realizacji własnego celu mieszkaniowego. Tym samym nie można uznać, że półroczne zamieszkiwanie (jak do tej pory) w jednym z lokali mieszkalnych, nie spełnia warunku realizacji własnego celu mieszkaniowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Nie zmienia tego twierdzenia również fakt późniejszego wynajęcia tego mieszkania, tym bardziej, że jak wskazała Pani w stanie faktycznym, wynajem ten prawdopodobnie będzie mieć charakter czasowy.

A zatem mając na uwadze cytowane przepisy prawa podatkowego oraz (przykładowe) orzecznictwo, w tym indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, uważa Pani, że nabycie w 2022 r. wymienionych w stanie faktycznym dwóch lokali mieszkalnych (w których Pani mieszkała - mieszkanie mniejsze, mieszka - mieszkanie większe, będzie Pani mieszkać - mieszkanie mniejsze i większe) spełnia kryterium własnych celów mieszkaniowych i pozwala na uznanie tych nabyć za wydatki na własne cele mieszkaniowe, które umożliwiają zwolnienie dochodu ze sprzedaży domu w części, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które Pani przedstawiła 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 (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 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.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że odpłatne zbycie 18 lutego 2022 r. nieruchomości w A., przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku 2019, stanowi źródło przychodu w rozumieniu powołanego wyżej art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego opodatkowaniu.

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.

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 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 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, prawo do korzystania 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.

W tym miejscu wskazać należy, że 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 z odpłatnego zbycia nieruchomości nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym zostało ono dokonane, na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe. Katalog wydatków stanowiących „własne cele mieszkaniowe” podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 ww. ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując przedmiotowe zwolnienie, w sposób jednoznaczny wskazał cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia.

Do celów mieszkaniowych - wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ww. ustawy - których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania z omawianego zwolnienia, ustawodawca zakwalifikował m.in. nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość położonego w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Wyjaśnienia wymaga również, że 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.

Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. Ustawodawca wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe, a te realizowane są w dłuższym okresie czasu. Sądy administracyjne podkreślają, że zwolnienie z opodatkowania dochodów opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter mieszany, podmiotowo-przedmiotowy. Wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją, jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – zaspokojenie jego niezaspokojonych celów mieszkaniowych.

Należy również zauważyć, że ustawodawca regulując omawiane zwolnienie nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do podatników, którzy nie będą posiadać innych nieruchomości (lokalii mieszkalnych), nie limituje celów które można zrealizować czy też liczby lokali, które podatnik może nabyć. Ustawa nie ogranicza prawa do zwolnienia co do liczby posiadanych nieruchomości (lokalii mieszkalnych), jednakże wyraźnie wskazuje – co podkreśla Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 20 października 2014 r. sygn. akt I SA/Łd 908/14 – że skorzystanie ze zwolnienia odnosi się tylko i wyłącznie do tych nieruchomości (lokalii mieszkalnych), które faktycznie służą zaspokojeniu własnych potrzeb mieszkaniowych.

Zatem, dla skorzystania z przedmiotowego zwolnienia nie ma znaczenia liczba posiadanych czy nabywanych nieruchomości mieszkalnych. Z punktu widzenia ustawodawcy istotne jest bowiem, aby wydatkowanie przychodu było ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Oznacza to, że w momencie poniesienia wydatku celem podatnika powinno być dążenie, aby w tym nowym lokalu (budynku) zamieszkać. Wyrażenie „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie mieszkania w znaczeniu przedmiotowym.

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.

Nie budzi żadnych wątpliwości, że wydatkowany na własne cele mieszkaniowe ma być przychód uzyskany ze zbycia nieruchomości. A więc nie jakikolwiek przychód pozyskany z jakiegokolwiek źródła, ale środki uzyskane z odpłatnego zbycia nieruchomości. Warunek ten zdaje się pozostawać poza jakimkolwiek sporem. Skoro zwolnienie ma dotyczyć przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, to jest oczywiste, że wydatkowanie ma dotyczyć tych właśnie przychodów. Dzięki temu, że podatnik wydatkuje ten przychód na własne cele mieszkaniowe spełni zamierzenie ustawodawcy, który rezygnuje z opodatkowania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na rzecz wspierania dążenia podatnika do zaspokajania własnych potrzeb mieszkaniowych. Brak jest prawnej możliwości „zastępowania” tych przychodów środkami pochodzącymi z innych źródeł.

Przy czym z wykładni językowej art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wynika by dla skorzystania ze zwolnienia musiała zaistnieć chronologia zdarzeń (najpierw odpłatne zbycie, a następnie poniesienie wydatków na własne cele mieszkaniowe). Podstaw ku temu nie daje użyty w przepisie zwrot „począwszy od dnia odpłatnego zbycia”, który należy uznać za element normy wyznaczającej termin wydatkowania dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości. Termin ten, jak z przepisu wyraźnie wynika, kończy się z upływem trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest zatem, wydatkowanie w tym terminie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na własne cele mieszkaniowe, pod rygorem wygaśnięcia prawa do zwolnienia podatkowego. Z przepisu nie wynika natomiast, by ustawodawca uzależniał je od uprzedniego chronologicznie odpłatnego zbycia nieruchomości.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 500/16, w którym Sąd stwierdził, że: „Rezultat literalnej wykładni powyższych przepisów nie wskazuje zatem, aby kolejność nabycia i zbycia nieruchomości była przesłanką zwolnienia dochodu z opodatkowania. Ustawodawca wymaga jedynie, żeby dochód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości został spożytkowany w przewidzianym terminie na określone cele. Gdyby ustawodawca zamierzał udostępnić omawianą ulgę tylko tym podatnikom, którzy wpięrow zbywają nieruchomość, a następnie nabywają nową nieruchomość, która miałaby służyć zaspokojeniu ich potrzeb mieszkaniowych, użyłby takiego zwrotu”.

Z opisu zdarzenia wynika, że w listopadzie 2019 r. zakupiła Pani działkę w A. z rozpoczętą budową domu. Ze względów osobistych, postanowiła Pani jednak sprzedać dom i zamieszkać w bloku. Ostateczna sprzedaż domu nastąpiła 18 lutego 2022 r. Dom w A. służył celom mieszkaniowym, nie był związany z działalnością gospodarczą i jego sprzedaż nie nastąpiła w wykonaniu działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Równolegle z poszukiwaniem kupca domu, szukała Pani mieszkania w B., w którym mogłaby zamieszkać. 8 lutego 2022 r. wpłaciła Pani zadek na zakup mieszkania o powierzchni 44,54 m², usytuowanego na poddaszu (3 piętro) bloku w B., który został wybudowany w 2013 r. Akt zawarcia umowy kupna tego lokalu mieszkalnego, stanowiącego odrębną nieruchomość, został podpisany 7 marca 2022 r. W międzyczasie, jeszcze przed zakupem ww. mieszkania, ale już po wpłaceniu ww. zadatku, została Pani przedstawiona oferta sprzedaży innego - większego lokalu mieszkalnego, znajdującego się na tym samym osiedlu w B. Oferta dotyczyła mieszkania o powierzchni 56,45 m², stanowiącego odrębną nieruchomość, usytuowanego na parterze bloku również wybudowanego w 2013 r. Mieszkanie to, w odróżnieniu od pierwszego, było bardziej przestronne dzięki większej powierzchni, braku skosów (które były w mniejszym mieszkaniu) oraz posiadaniu dwóch balkonów. Ponadto wraz z zakupem tego mieszkania istniała możliwość zakupu jednego miejsca parkingowego z osobną księgą wieczystą oraz wynajęcia drugiego takiego miejsca, co było dużym udogodnieniem w porównaniu z mniejszym mieszkaniem, dla którego było przypisane tylko jedno miejsce parkingowe. Powyższe atuty otrzymanej oferty zdecydowały o zakupie również tego drugiego mieszkania, co nastąpiło 17 marca 2022 r. Środki ze sprzedaży nieruchomości w

A. otrzymała Pani 7 lutego 2022 r. (zadek w wysokości 200 000 zł) oraz w dniach: 21 i 28 lutego 2022 r. (pozostała część ceny sprzedaży). Zadek wpłacony przez Panią 8 lutego 2022 r. w wysokości 36 000 zł na poczet ceny nabycia mieszkania o powierzchni 44,54 m² pochodził ze środków z odpłatnego zbycia nieruchomości w A. Obydwa mieszkania, tj. mieszkanie o powierzchni 44,54 m² i mieszkanie o powierzchni 56,45 m² zostały w całości nabyte za środki pochodzące ze sprzedaży domu w A. Postanowiła Pani bowiem, że na początek zamieszka w mniejszym mieszkaniu, które wymagało jedynie odświeżenia i szybko mogła się do niego wprowadzić. A po wyremontowaniu mieszkania większego (którego remont wymagał większego nakładu czasu i pracy), to właśnie tam zamieszka Pani na dłużej. W październiku 2022 r. skończyła Pani remont mieszkania większego i mogła się do niego przeprowadzić z mniejszego mieszkania, w którym do tego czasu mieszkała. Nie zdecydowała Pani jednak o sprzedaży mniejszego mieszkania, postanowiła je zatrzymać z uwagi na swoją sytuację rodzinną. A mianowicie, Pani tata, w wieku przekraczającym 60 lat, miał udar i jest na rencie. Jego stan zdrowia wymaga specjalistycznej opieki medycznej, niedostępnej w miejscu w którym mieszka, tj. na wsi pod B. Tata jest pod stałą opieką wielu specjalistów a nie ma prawa jazdy, więc jego mobilność jest również znacznie utrudniona. Obowiązek opieki nad chorym ojcem spoczywa w zasadzie tylko na Pani, ponieważ we wrześniu 2021 r. Pani siostra (jedyne rodzeństwo) wraz z rodziną wyprowadziła się do C., więc jest Pani jedynym potomkiem rodziców w pobliżu służącym pomocą i wsparciem w czasie starości. Nie wyklucza Pani sytuacji, że z uwagi na konieczność korzystania ze szczególnej pomocy medycznej, tata będzie w przyszłości z Panią czasowo mieszkać (np. w celu przeprowadzenia badań, zabiegów rehabilitacyjnych w B.). W takiej sytuacji, posiadanie drugiego mieszkania pozwoli Pani na bardziej swobodne goszczenie taty, bo w momencie większego zmęczenia (opieka nad starszą, schorowaną osobą bywa wyczerpująca), będzie Pani mogła w wolnym czasie przebywać, odpoczywać w mniejszym mieszkaniu (które jest w innym bloku, ale bardzo blisko położonym od tego, w którym jest mieszkanie większe). Mając powyższe na uwadze i z uwagi na sytuację ekonomiczną, stale rosnące ceny, postanowiła Pani od listopada 2022 r. mniejsze mieszkanie wynająć (w ramach najmu prywatnego), żeby choćby pokryć koszty związane z jego utrzymaniem. Najem zostanie przerwany w momencie, gdy zaistnieje konieczność ponownego wykorzystania przez Panią mniejszego mieszkania do Pani celów mieszkaniowych, a związanych z Pani sytuacją rodzinną, o których Pani wyżej wspomniała (umowa najmu instytucjonalnego została zawarta w sposób umożliwiający jej zakończenie za porozumieniem stron w każdym czasie, bez potrzeby dochodzenia moich praw w sądzie).

Przenosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy należy zgodzić się z Pani stanowiskiem zgodnie z którym, nabycie w 2022 r. wymienionych w stanie faktycznym dwóch lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość położonych w B. (w których Pani mieszkała - mieszkanie mniejsze, mieszka - mieszkanie większe, będzie Pani mieszkać - mieszkanie mniejsze i większe) spełnia kryterium własnych celów mieszkaniowych i pozwala na uznanie wydatków poniesionych na ich zakup za wydatki na własne cele mieszkaniowe. W okolicznościach przedstawionych we wniosku czasowy wynajem jednego z mieszkań, w którym wcześniej Pani zamieszkiwała, nie wyłącza prawa do przedmiotowej ulgi. W rozpatrywanej sprawie wyraźnie Pani wskazała, że z uwagi na Pani sytuację ekonomiczną postanowiła wynająć mniejsze mieszkanie, ale tylko do momentu, gdy zaistnieje konieczność ponownego jego wykorzystania przez Panią do Pani celów mieszkaniowych. Z uwagi na Pani sytuację rodzinną - chorobę taty - podczas opieki nad nim, będzie Pani mogła w wolnym czasie w mniejszym mieszkaniu przebywać i odpoczywać. Ponadto, w mniejszym mieszkaniu mieszkała Pani po jego nabyciu, bowiem wymagało ono jedynie odświeżenia i szybko mogła się Pani do niego wprowadzić. A po wyremontowaniu mieszkania większego (którego remont wymagał większego nakładu czasu i pracy), zamieszkała Pani w nim na dłużej.

W konsekwencji, dochód uzyskany z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości położonej w A. jaki proporcjonalnie odpowiada udziałowi ww. wydatków poniesionych na własne cele

mieszkaniowe w przychodzie osiągniętym z odpłatnego zbycia, korzysta ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

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

Odnosząc się do powołanych wyroków sądów administracyjnych oraz interpretacji indywidualnych wskazać należy, że niewątpliwie rozstrzygnięcia te kształtują pewną linię wykładni obowiązującego prawa, jednak dotyczą wyłącznie konkretnych spraw, w danym stanie prawnym. Należy podkreślić, że rozstrzygnięcia te zapadły w indywidualnych sprawach i w świetle art. 87 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa i tym samym nie mogą być wiążące dla organu wydającego przedmiotową interpretację.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14n ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 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. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 259 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 (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).