

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	579689
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-03-01T14:21:43.133
Tytuł (teza):	Skutki podatkowe zbycia nieruchomości.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-02-23T12:58:50.638
Sygnatura:	0112-KDIL2-1.4011.930.2023.2.TR
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • nieruchomości • nieruchomości-zbycie nieruchomości • zbycie
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 oraz zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest nieprawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

18 grudnia 2023 r. wpłynął Pani wniosek z 18 grudnia 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych. Uzupełniła go

Pani – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 22 lutego 2024 r. (wpływ 22 lutego 2024 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego

Wnioskodawczyni jest osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, będącą rezydentem Polski i posiadającą jednocześnie w Polsce nieograniczony obowiązek podatkowy. Jej małżonkiem jest Pan A.

W dniu 22 października 2018 r. Pan A darował Wnioskodawczyni na podstawie aktu notarialnego:

- lokal niemieszkalny położony przy ulicy (...), składający się z pokoju z aneksem kuchennym, łazienką i pomieszczeniami przynależnymi – komórką lokatorską o łącznej powierzchni użytkowej 30,19 m² (dalej jako: „lokal niemieszkalny nr X”);
- lokal niemieszkalny położony przy ulicy (...), składający się z pokoju z aneksem kuchennym, łazienką, o łącznej powierzchni użytkowej 27,28 m² (dalej jako: „lokal niemieszkalny nr Y”).

Łącznie, ww. lokale są określane we wniosku jako „lokalie niemieszkalne”.

Wnioskodawczyni nabyła przedmiotowe lokale niemieszkalne do swojego majątku prywatnego. Po otrzymaniu przedmiotowej darowizny nie podejmowała żadnych działań mających na celu ulepszenie lokali niemieszkalnych, tj. nie ponosiła nakładów zwiększających ich wartość.

Następnie, Wnioskodawczyni dokonała sprzedaży lokali niemieszkalnych na podstawie aktu notarialnego z dnia:

- 14 sierpnia 2019 r. lokalu nr X za kwotę 249.000,00 zł;
- 27 sierpnia 2019 r. lokalu nr Y za kwotę 249.000,00 zł.

Dokonana przez Wnioskodawczynię sprzedaż lokali niemieszkalnych związana była ze zmianą jej sytuacji życiowej. Jak wskazuje Wnioskodawczyni, od około stycznia 2019 r. nastąpiło pogorszenie relacji osobistych pomiędzy Wnioskodawczynią a jej mężem.

Pogorszenie relacji osobistych w związku małżeńskim było bezpośrednią przyczyną dokonania ww. sprzedaży lokali niemieszkalnych i przeznaczenia uzyskanych środków tytułem zakupu lokalu mieszkalnego – kupno na podstawie:

- aktu notarialnego z dnia 30 sierpnia 2019 r. prawa własności lokalu mieszkalnego nr Z wraz z udziałem w gruncie za kwotę 249.000,00 zł (dalej jako: „lokal mieszkalny nr Z”).

Lokal mieszkalny nr Z został zakupiony z zamiarem samodzielnego wykorzystywania go przez Wnioskodawczynię ze względu na pogorszenie relacji osobistych. Dopiero po polepszeniu się sytuacji w związku małżeńskim, Wnioskodawczyni, zrezygnowała z przeprowadzki do ww. lokalu.

Po tym okresie, Wnioskodawczyni zdecydowała się również nabyć kolejny lokal mieszkalny na podstawie:

- aktu notarialnego z dnia 10 lipca 2020 r. prawa własności lokalu mieszkalnego nr T wraz z udziałem w gruncie za kwotę 249.000,00 zł (dalej jako: „lokal mieszkalny nr T”).

Łącznie, ww. lokale (tj. lokal mieszkalny nr Z i lokal mieszkalny T) są określane we wniosku jako „lokalie mieszkalne”.

Obecnie, te lokale mieszkalne są wynajmowane przez Wnioskodawczynię w formie wynajmu prywatnego. Pierwsze umowy wynajmu zostały zawarte odpowiednio w dniu:

- 13 stycznia 2020 r. dla lokalu mieszkalnego nr Z (należy tutaj podkreślić, iż wynajem nastąpił dopiero po ustabilizowaniu relacji osobistych pomiędzy Wnioskodawczynią, a jej mężem);
- 26 października 2020 r. dla lokalu mieszkalnego nr T.

Uwzględniając podjęcie wskazanych wyżej działań, Wnioskodawczyni złożyła zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) PIT-39 za 2019 r., a następnie korektę ww. zeznania, w którym, ze względów ostrożnościowych, ostatecznie wykazano podatek od dochodów, o których mowa w art. 30e Ustawy PIT w wysokości 94.620,00 zł. Podatek ten został przez Wnioskodawczynię uregulowany. Podatek dotyczył sprzedaży obu lokali niemieszkalnych.

Niemniej, jak wskazano wyżej, zapłata podatku została dokonana z daleko idącej ostrożności.

Jednocześnie, Wnioskodawczyni wskazuje, że po sprzedaży ww. lokali niemieszkalnych oraz zakupie lokali mieszkalnych, nie dokonywała ona zakupu czy też sprzedaży innych nieruchomości, w tym nieruchomości mieszkalnych.

W uzupełnieniu wniosku podała Pani, co następuje.

Lokal mieszkalny nr Z – bezpośrednią przyczyną nabycia lokalu mieszkalnego nr Z było pogorszenie relacji osobistych w związku małżeńskim. Tym samym, został on zakupiony z zamiarem samodzielnego wykorzystywania go przez Wnioskodawczynię, ze względu na pogorszenie relacji osobistych, w celach mieszkaniowych, tj. nabycie nastąpiło do realizacji celu w postaci zapewnienia, tzw. „dachu nad głową”. Dopiero po polepszeniu się sytuacji w związku małżeńskim, Wnioskodawczyni, zrezygnowała z przeprowadzki do ww. lokalu.

Lokal mieszkalny nr T – lokal ten został zakupiony w celu jego wynajmu prywatnego. Na marginesie Wnioskodawczyni pragnie wskazać, iż zakup tego lokalu mieszkalnego był zmotywowany chęcią alokowania środków uzyskanych ze sprzedaży lokali niemieszkalnych wskazanych w stanie faktycznym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Lokal mieszkalny nr Z był – wynajem w formie wynajmu prywatnego od 13 stycznia 2020 r. Wynajem rozpoczął się dopiero po ustabilizowaniu relacji osobistych pomiędzy Wnioskodawczynią a jej mężem.

Lokal mieszkalny nr T – wynajem w formie wynajmu prywatnego od 26 października 2020 r.

Lokal mieszkalny nr Z – Wnioskodawczyni nie prowadziła, nie prowadzi i nie planuje prowadzić działalności gospodarczej. Brak związku.

Lokal mieszkalny nr T – Wnioskodawczyni nie prowadziła, nie prowadzi i nie planuje prowadzić działalności gospodarczej. Brak związku.

Lokal mieszkalny nr Z – w najbliższej, dającej się określić w czasie, przyszłości Wnioskodawczyni nie zamierza zbyć lokalu mieszkalnego nr Z.

Lokal mieszkalny nr T – w najbliższej, dającej się określić w czasie, przyszłości Wnioskodawczyni nie zamierza zbyć lokalu mieszkalnego nr T.

Pytania

- 1) Czy wydatkowane środki ze sprzedaży lokali niemieszkalnych (otrzymanych w darowiźnie) na zakup lokali mieszkalnych uprawnia Wnioskodawczynię do zastosowania zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 Ustawy PIT?
- 2) Jeżeli odpowiedź na Pytanie nr 1 jest pozytywna, to czy Wnioskodawczyni jest uprawniona do złożenia korekty zeznania o wysokości osiągniętego dochodu

(poniesionej straty) PIT-39 za 2019 r. oraz do złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) PIT-39 za 2020 r., w celu realizacji tegoż zwolnienia?

Pani stanowisko w sprawie

W Pani ocenie:

- 1) Wydatkowane środki ze sprzedaży lokali niemieszkalnych (otrzymanych w darowiźnie) na zakup lokali mieszkalnych uprawniają Wnioskodawczynię do zastosowania zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 Ustawy PIT.
- 2) Wnioskodawczyni jest uprawniona do złożenia korekty zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) PIT-39 za 2019 r. oraz do złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) PIT-39 za 2020 r., w celu realizacji tegoż zwolnienia.

Stanowisko w zakresie Pytania nr 1

1.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 Ustawy PIT, 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.

Uwzględniając powyższe, 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.

2.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że odpłatne zbycie w 2022 r. lokali niemieszkalnych, które Wnioskodawczyni nabyła w 2018 r. i które nie były wykorzystywane w działalności gospodarczej, stanowi dla Wnioskodawczyni źródło przychodu w rozumieniu powołanego wyżej art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a dochód uzyskany z tej sprzedaży podlega (z zasady) opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Idąc dalej, w myśl art. 30e ust. 1 Ustawy PIT od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

Zgodnie z art. 30e ust. 2 Ustawy PIT 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, 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 kolei według art. 19 ust. 1 Ustawy PIT przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.

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

Na podstawie z art. 22 ust. 6d Ustawy PIT 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.

Co istotne, stosownie do art. 22 ust. 6e Ustawy PIT wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Jak zostało wskazane w stanie faktycznym, Wnioskodawczyni nie ponosiła żadnych nakładów na nabyte w drodze darowizny lokale niemieszkalne.

Z kolei, zgodnie art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy PIT wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie 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.

Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wskazany w art. 21 ust. 25 Ustawy PIT ma charakter zamknięty - jest to wyliczenie enumeratywne.

Ustawodawca w sposób jednoznaczny wskazał w nim cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości.

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

$$\text{dochód zwolniony} = D \times W/P$$

gdzie:

D - dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa,

W - wydatki poniesione na cele mieszkaniowe,

P - przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

3.

W ocenie Wnioskodawczyni ważnym jest, że powyższe zwolnienie obejmuje więc taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia. W sytuacji, gdy przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to

wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

W związku z powyższym, aby dochód z tytułu sprzedaży nieruchomości był w całości zwolniony z podatku dochodowego, cały przychód ze zbytej nieruchomości musi być wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 Ustawy PIT, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Według art. 21 ust. 25 pkt 1 Ustawy PIT 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.

Tym samym, w myśl art. 21 ust. 25a Ustawy 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.

Stosownie do art. 21 ust. 26 Ustawy PIT, 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 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.

Istotnym jest przy tym, że norma wynikająca z art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy PIT determinuje, że oprócz czasu, w którym przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości ma zostać wydatkowany, istotny jest również cel, na który został (zostanie) wydatkowany. Cel ten mieści się pod sformułowaniem „własne cele mieszkaniowe”.

Jednym z takich celów, których realizacja uprawnia do zwolnienia jest wskazane w art. 21 ust. 25 pkt 1 Ustawy PIT, nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem.

4.

Przenosząc powyższe regulacje na przedstawione w zapytaniu elementy stanu faktycznego wskazać należy, iż wydatkowanie przychodu uzyskanego ze sprzedaży dwóch lokali niemieszkalnych na zakup dwóch lokali mieszkalnych, uprawniać będzie Wnioskodawczynię do zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 Ustawy PIT w sytuacji, gdy zostałyby spełnione następujące warunki:

- zostanie dokonane odpłatne zbycie nieruchomości oraz
- nie później niż 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.

Analizując powyższe, nie ulega wątpliwości, iż Wnioskodawczyni dokonała odpłatnego zbycia nieruchomości, tj. lokali niemieszkalnych.

Wskazać tutaj należy, że ustawodawca, formułując normę prawną w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy PIT nie określił, iż przedmiotowe zbycie nieruchomości musi być zbyciem posiadanego lokalu mieszkalnego. Przepis ten mówi o nieruchomościach bądź prawach majątkowych, bez określenia ich rodzaju ani też sposobu ich wcześniejszego nabycia. W związku z tym, Wnioskodawczyni, która dokonała sprzedaży lokali niemieszkalnych otrzymanych w darowiznie wypełnia tę normę prawną.

Takie stanowisko potwierdza m. in. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 września 2022 r. (sygn. 0113-KD IPT2-2.4011.522.2022.2. ACZ) w zakresie możliwości skorzystania z ulgi mieszkaniowej przy dokonaniu sprzedaży lokalu otrzymanego w ramach darowizny oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 kwietnia 2023 r. (sygn. 0115-KD IT2.4011.126.2023.2.MM) w zakresie możliwości skorzystania z ulgi mieszkaniowej przy dokonaniu sprzedaży lokalu niemieszkalnego.

Jednocześnie, jako że sprzedaż lokali niemieszkalnych nastąpiła w 2019 r., a nabycie lokali mieszkalnych w 2019 oraz 2020 r., spełniony został również warunek wydatkowania uzyskanego przychodu w okresie nie późniejszym niż trzy lata od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Odnosząc się z kolei do kwestii dotyczącej wyjaśnienia pojęcia „własnych celów mieszkaniowych” należy zauważyć, iż w obowiązującym stanie prawnym nie występuje jednoznaczna definicja określająca, co należy rozumieć pod tym pojęciem i czy sprowadza się ono tylko do zakupu jednej nieruchomości.

Stosując wykładnię literalną powyższej definicji niezbędnym jest określenie rozumienia jej poszczególnych części składowych:

- „cel (np. działań) – rezultat, który chce się osiągnąć przez jakieś działania”;
- „mieszkaniowy – związany z mieszkaniem”;
- „własny (np. samochód) – należący do osoby, o której mowa” (na podstawie: Wielki słownik języka polskiego - <https://wsjp.pl/>).

Innymi słowy, odkodowując językowe znaczenie sformułowania „własny cel mieszkaniowy” (zdaniem Wnioskodawczyni) rozumieć go należy jako: „należący do osoby, o której mowa, rezultat, który chce się osiągnąć przez jakieś działania (np. zakup) związany z mieszkaniem”.

Wnioskodawczyni wskazuje również, że w zakresie tegoż pojęcia, oprócz enumeratywnego wymienienia w art. 21 ust. 25 Ustawy PIT co rozumie się przez realizację tej definicji (de facto nabycie, np. lokalu mieszkalnego) doprecyzowano również w art. 21 ust. 26 Ustawy PIT co rozumie się pod pojęciem, m.in. „własny budynek” zwracając uwagę na znaczenie słowa „własny”, które dla tejże regulacji należy rozumieć jako należący do podatnika, np. poprzez przysługiwanie mu prawa własności czy współwłasności do danego budynku czy lokali mieszkalnego.

Analizując z kolei zamysł ustawodawcy w oparciu o wykładnię funkcjonalną i celowościową w kontekście realizacji wskazanej normy przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy PIT, zdaniem Wnioskodawczyni, jego celem była pomoc podatnikom realizującym własne cele mieszkaniowe.

5.

W zakresie powyższej definicji zrodziło się w ciągu ostatnich lat bogate orzecznictwo dekodujące jej znaczenie.

W tym kontekście warto przywołać w pierwszej kolejności wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 maja 2017 r. (sygn. akt II FSK 1053/15), który wskazał, że zakup na własne cele mieszkaniowe dwóch mieszkań, przy jednoczesnym posiadaniu mieszkania dotychczasowego, uprawnia do skorzystania z ulgi mieszkaniowej. Zdaniem składu orzekającego, niedopuszczalne jest ograniczanie zwolnienia wyłącznie do jednego lokalu mieszkalnego.

Podobne tezy możemy odnaleźć również w chociażby w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2020 r. (sygn. akt II FSK 663/18), który określił, iż nie budzi wątpliwości, że ustawodawca w żaden sposób nie limituje ilości nieruchomości, które podatnik może nabyć dla realizacji własnych celów mieszkaniowych.

Uwzględniając powyższe orzeczenia, podobne stanowiska znajdują odzwierciedlenie w stanowiskach organów podatkowych, czego przykładem jest interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 lutego 2022 r. (sygn. 0113-KD IPT2-2.4011.1097.2021.2.KR) gdzie organ wyraźnie wskazał, że „Ustawodawca nie uzależnia bowiem prawa do skorzystania z ww. zwolnienia przedmiotowego od liczby posiadanych nieruchomości, ale od realizacji własnych celów mieszkaniowych”.

Należy przy tym podkreślić, idąc za stanowiskami prezentowanymi w cytowanym również wcześniej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2020 r. (sygn. akt II FSK 663/18) oraz stawiającego podobne konkluzje wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2020 r. (sygn. akt II FSK 2172/18), iż wykładnia językowa nie może prowadzić do zawężenia niedookreślonego zwrotu „własnych celów Mieszkaniowych”, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 Ustawy PIT, lecz wymaga każdorazowo indywidualnej oceny w konkretnym stanie faktycznym. Zatem rolą organów będzie odniesienie się do normatywnego zwrotu „własnych celów Mieszkaniowych”, a nie kreowania „własnych potrzeb mieszkaniowych”. Skoro ustawodawca na gruncie przepisów tejże ustawy operuje pojęciem „własnych celów mieszkaniowych”, to na tym należy poprzestać.

Emanacją takiego rozumienia przywołanych regulacji jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2022 r. (sygn. akt II FSK 1151/21), który odnosił się do wykładni użytych pojęć własnych celów i własnych potrzeb mieszkaniowych zgadzając się, że ustawodawca nie posłużył się pojęciem zaspokajania własnych potrzeb

mieszkaniowych, a co za tym idzie, to nie należy teraz tej ulgi zawęzić. Własne cele mieszkaniowe to pojęcie o wiele szersze niż zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych i zdaniem NSA, nawet uzyskiwanie przychodów z mieszkań jest realizacją własnych celów, bo np. można je przeznaczyć na powiększenie swojego mieszkania, czy na wynajęcie większego.

Uwzględniając powyższe wnioski, warto też przywołać wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 stycznia 2021 r. (sygn. akt III SA/Wa 2428/20), gdzie skład orzekający podkreślił, iż: „W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego odnośnie art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy wskazuje się, że zwolnienie to jest zwolnieniem z mocy prawa i przysługuje podatnikowi bez decyzyjnej ingerencji organów podatkowych, jeżeli spełni on określone przepisami warunki. Warunkami tymi są: wydatkowanie przychodu na cele mieszkaniowe i dokonanie tej czynności przed upływem terminu dwuletniego. Spełnienie tych warunków łącznie powoduje nabycie i zrealizowanie zwolnienia podatkowego”.

Powyższe orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego zostało potwierdzone przez wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2022 r. (sygn. akt II FSK 1151/21).

Mając na względzie powyższe orzeczenia, zdaniem Wnioskodawczynie, spełnia ona warunki do skorzystania z ulgi mieszkaniowej o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy PIT, gdyż wypełnia definicję przeznaczenia uzyskanych przychodów ze sprzedaży lokali niemieszkalnych na własne cele mieszkaniowe w postaci zakupu dwóch lokali mieszkalnych.

Jak wskazano w stanie faktycznym, pierwotnym zamiarem Wnioskodawczynie w zakresie lokalu mieszkalnego nr Z była realizacja własnej (osobistej) potrzeby mieszkaniowej. Do przedmiotowego lokalu mieszkalnego, w związku z pogarszającymi relacjami z mężem, Wnioskodawczynie planowała się wprowadzić. Dopiero po polepszeniu sytuacji w życiu osobistym z tej przeprowadzki zrezygnowała.

Na ten moment, o ile pierwotny zamiar Wnioskodawczynie zakładał realizację osobistej potrzeby mieszkaniowej w lokalu mieszkalnym nr Z, o tyle obecnie te dwa lokale mieszkalne (lokal mieszkalny nr Z i nr T) są wynajmowane i służą realizacji własnych celów mieszkaniowych.

W ocenie Wnioskodawczynie należy podkreślić, że jak wskazuje ukształtowana linia orzecznicza pojęcie „własnych celów mieszkaniowych” nie jest równoznaczne z pojęciem „własnych potrzeb mieszkaniowych” i nie sposób tych dwóch sformułowań utożsamiać i traktować jako równoznacznych i zawęzić realizację „własnych celów mieszkaniowych” do pojęcia „własnych potrzeb mieszkaniowych” dodatkowo rozumianych jako potrzeby mieszkaniowe możliwe do realizacji w sposób wskazany przez organ podatkowy. Jak słusznie zauważa się w wyrokach sądów administracyjnych, gdyby ustawodawca chciał posłużyć się pojęciem „własne potrzeby mieszkaniowe” to tego sformułowania by użył.

6.

Podsumowując, wydatkowane środki ze sprzedaży lokali niemieszkalnych (otrzymanych w darowiźnie) na zakup lokali mieszkalnych uprawniają Wnioskodawczynię do zastosowania zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 Ustawy PIT.

Stanowisko w zakresie Pytania nr 2

Dla realizacji przedmiotowej ulgi mieszkaniowej koniecznym będzie złożenie korekty zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) PIT-39 za 2019 r. oraz zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) PIT-39 za 2020 r., gdzie zostaną wykazane wydatkowe kwoty na zakup lokali mieszkalnych.

Uprawnienie do złożenia korekty zeznania wynika przy tym z art. 81 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej: jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.

W analizowanej sytuacji:

- złożenie korekty zeznania będzie należytytym zastosowaniem przepisów Ustawy PIT oraz
- złożenie korekty zeznania będzie dopuszczalne na gruncie Ordynacji podatkowej – nie będą istniały jakiekolwiek przeszkody w tym zakresie, np. przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Podsumowując, Wnioskodawczyni jest uprawniona do złożenia korekty zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) PIT-39 za 2019 r. oraz do złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) PIT-39 za 2020 r., w celu realizacji tegoż zwolnienia.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

W myśl art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.):

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy:

Źródłem przychodów jest odpłatne zbycie:

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
 - b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
 - c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Podkreślić należy, że przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy formułuje generalną zasadę, że sprzedaż nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w postaci zapłaty podatku dochodowego. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości nastąpi po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, nie jest ono źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy, a kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

W związku z tym, że w 2019 r. sprzedała Pani mieszkanie nabyte w 2018 r., przychody uzyskane z ich sprzedaży stanowią źródła przychodu podlegające opodatkowaniu na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl art. 30e ust. 1 ww. ustawy:

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

Zgodnie z art. 30e ust. 2 ww. ustawy:

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.

Stosownie do art. 19 ust. 1 ww. ustawy:

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.

Zgodnie z art. 22 ust. 6d cyt. 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 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.

Zgodnie z art. 30e ust. 4 cyt. 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.

Natomiast zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych 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.

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia od opodatkowania wymienione zostały m.in. w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ww. ustawy, i tak:

Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na 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 - położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Ustawodawca uzależnia prawo do skorzystania ze zwolnienia od wydatkowania przez podatnika w ściśle określonym czasie, środków uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) na realizację własnego celu mieszkaniowego.

Zgodnie z opisem zawartym we wniosku, lokalne niemieszkalne nabyte w roku 2018 sprzedała Pani:

- 14 sierpnia 2019 r. lokal nr X za kwotę 249.000,00 zł;
- 27 sierpnia 2019 r. lokal nr Y za kwotę 249.000,00 zł.

Dokonane przez Panią sprzedaże lokali niemieszkalnych związane były ze zmianą Pani sytuacji życiowej, w ten sposób, że od około stycznia 2019 r. nastąpiło pogorszenie relacji osobistych pomiędzy Panią a Pani mężem. Pogorszenie relacji osobistych w związku małżeńskim było bezpośrednią przyczyną dokonania ww. sprzedaży lokali niemieszkalnych i przeznaczenia uzyskanych środków tytułem zakupu 30 sierpnia 2019 r. prawa własności lokalu mieszkalnego nr Z wraz z udziałem w gruncie za kwotę 249.000,00 zł (dalej jako: „lokal mieszkalny nr Z”). Lokal mieszkalny nr Z został zakupiony z zamiarem samodzielnego wykorzystywania go przez Panią ze względu na pogorszenie relacji osobistych. Dopiero po polepszeniu się sytuacji w związku małżeńskim, zrezygnowała Pani z przeprowadzki do ww. lokalu.

Po tym okresie, nabyła Pani 10 lipca 2020 r. prawo własności lokalu mieszkalnego nr T wraz z udziałem w gruncie za kwotę 249.000,00 zł (dalej jako: „lokal mieszkalny nr T”).

Łącznie, ww. lokale (tj. lokal mieszkalny nr Z i lokal mieszkalny T) są określane we wniosku jako „lokal mieszkalne”. Obecnie, te lokale mieszkalne są wynajmowane przez Panią w formie wynajmu prywatnego. Pierwsze umowy wynajmu zostały zawarte odpowiednio w dniu:

- 13 stycznia 2020 r. dla lokalu mieszkalnego nr Z (należy tutaj podkreślić, iż wynajem nastąpił dopiero po ustabilizowaniu relacji osobistych pomiędzy Wnioskodawczynią, a jej mężem);
- 26 października 2020 r. dla lokalu mieszkalnego nr T.

W związku z powyższym powzięła Pani wątpliwość, czy może Pani skorzystać z ulgi mieszkaniowej, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wskazać należy, że zawarte w art. 21 ust. 25 ww. ustawy wyliczenie wydatków mieszkaniowych ma charakter wyczerpujący, w związku z czym tylko realizacja w wymaganym terminie celów w nim wymienionych pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości.

Zaznaczyć również należy, że podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w stosunku do dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości jest fakt wydatkowania środków z ich odpłatnego zbycia – poczynwszy od dnia sprzedaży i nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiła sprzedaż – wyłącznie na enumeratywnie (wyczerpująco) wskazane w ustawie cele mieszkaniowe.

Z treści art. 21 ust. 1 pkt 131 cytowanej ustawy wynika, że dla możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia istotnym jest, aby zostały zaspokojone własne cele mieszkaniowe podatnika.

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 powołanym przepisie zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Wyraz „mieszkaniowe” w wyrażeniu „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie w znaczeniu przedmiotowym. Z punktu widzenia zastosowania omawianego zwolnienia istotne znaczenie ma faktyczne wydatkowanie (nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie) przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy cele mieszkaniowe.

Obowiązek opodatkowania dochodu ze sprzedaży nieruchomości może być więc wyłączony przez zwolnienie przewidziane w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przedmiotowe zwolnienie jest jednak regulacją, która nie ma na celu zwalniać każdego wydatkowania środków. Samo poniesienie przez podatnika wydatku nie świadczy jeszcze o tym, że została spełniona przesłanka skorzystania ze zwolnienia od opodatkowania. Warunkiem zwolnienia podatkowego – jak wskazano powyżej – jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych.

Stanowisko to jest dość powszechnie akceptowane w orzecznictwie sądowym.

Przykładowo NSA w wyroku z 29 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3126/14 stwierdził:

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego czasowe, uzasadnione obiektywnymi okolicznościami wynajęcie zakupionych lokali mieszkalnych samo w sobie nie może przesądzać o tym, że podatnik nie będzie w nich 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. Zgodzić się jednak należy z Sądem I instancji, że

dla uznania spełnienia warunków skorzystania z ulgi nie jest wystarczająca sama deklaracja podatnika, że poprzez wskazane zakupy realizuje swój cel mieszkaniowy. Ustawodawca nie odniósł bowiem skorzystania z prawa do zwolnienia z opodatkowania od werbalnej deklaracji takiego zamiaru w chwili nabycia, lecz wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe.

W świetle powyższego, co do zasady, podatnik może skorzystać z omawianego zwolnienia w związku z zakupem lokalu mieszkalnego na cele mieszkalne jedynie w sytuacji, gdy nabył ten lokal mieszkalny w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych i faktycznie realizuje lub będzie realizował w nim swoje potrzeby mieszkaniowe.

Pojęcie celu związane jest z wewnętrzną postawą człowieka, określaną najczęściej mianem chęci, woli, dążenia, zamiaru, postawy motywującej (powodującej) ludzkie działanie. Zatem, wydatek poniesiony na własne cele mieszkaniowe, to wydatek dokonany w zamiarze zaspokajania własnych potrzeb mieszkaniowych. Utwierdza to w przekonaniu, że istotny jest zamiar nabycia nieruchomości na cele mieszkaniowe, który jednak powinien prowadzić do zamieszkania w nabytej nieruchomości.

Same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu lokalu mieszkalnego w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych nie są wystarczające do uzyskania zwolnienia podatkowego. Nie wystarczy zatem samo poczynienie wydatków mieszkaniowych, lecz konieczne jest, aby nastąpiło to jednocześnie w celu realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych. Organy podatkowe mają prawo do własnej oceny artykułowanych przez podatników subiektywnych motywów zakupu nieruchomości mieszkalnych i późniejszych decyzji co do dalszych losów tych nieruchomości. Weryfikacji takiej dokonuje się poprzez porównanie obiektywnych faktów związanych z zakupem i późniejszym wykorzystaniem nieruchomości do deklarowanych motywów działania podatnika. Przy tym, motywy te muszą być potwierdzone obiektywnymi faktami.

Tymczasem, z treści wniosku wynika, że lokal mieszkalny nr Z został przez Panią zakupiony wprawdzie z zamiarem zamieszkania w nim, lecz nie zamieszkała w nim Pani, ani też zamieszkać nie zamierza.

W świetle powyższego kontekstu podatkowoprawnego, wydatku na jego nabycie nie można zatem potraktować jako wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe, stosownie do art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Odnosząc się natomiast do wydatkowania przychodu na nabycie lokalu mieszkalnego nr T, to zważywszy na fakt, że jak Pani wskazała został nabyty już po ustabilizowaniu Pani relacji małżeńskich, a zatem po ustaniu przyczyn wymuszających Pani przeprowadzkę oraz na fakt, że jak wynika z wniosku, celem jego nabycia był wynajem oraz lokata kapitału, a nie Pani zamieszkanie w nim, to, wydatku tego również nie można uznać za – uprawniający do ww. zwolnienia od podatku – wydatek na cel mieszkaniowy, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jak Pani bowiem wskazała, lokal mieszkalny nr T został zakupiony w celu jego wynajmu prywatnego. Zakup tego lokalu mieszkalnego był zmotywowany chęcią alokowania środków uzyskanych ze sprzedaży lokali niemieszkalnych wskazanych w stanie faktycznym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Reasumując, wydatkowania przychodu z odpłatnego zbycia w roku 2019 lokali niemieszkalnych na nabycie w roku również 2019 lokalu mieszkalnego nr Z nie można uznać za wydatek na cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w

związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który uprawniałby Panią do skorzystania ze zwolnienia od podatku, uregulowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ w tymże lokalu Pani ani nie zamieszkała, ani nie wykazała, że zamieszkać zamierza; jedynie go Pani wynajmuje.

Jednocześnie, za taki wydatek na gruncie opisanego zdarzenia nie można uznać również wydatku na nabycie lokalu mieszkalnego nr T, wobec czego także ten wydatek nie uprawnia Pani do skorzystania z rzeczonego zwolnienia od podatku, albowiem tenże lokal nie został zakupiony by mogła Pani realizować w nim własne cele mieszkaniowe, tylko w celu jedynie wynajmu oraz lokaty kapitału.

W konsekwencji, ponieważ odpowiedź na pytanie nr 1 jest negatywna, nie jest Pani uprawniona do skorygowania zeznań podatkowych.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy: stanu faktycznego, który Pani przedstawiła i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia oraz zdarzenia przyszłego, które Pani przedstawiła i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 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. 1634 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. Warszawska 5, 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 2023 r. poz. 2383 ze zm.).