

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	581824
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-03-27T09:44:02.727
Tytuł (teza):	Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego - zakup 2 lokali mieszkalnych.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-03-22T10:19:06.797
Sygnatura:	0113-KDIPT2-2.4011.24.2024.2.MK
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe
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-lit. a • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. b
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 w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowna Pani,

stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego w podatku dochodowym od osób fizycznych:

- jest nieprawidłowe w części dotyczącej wydatkowania przychodu ze sprzedaży nieruchomości na zakup spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, w którym zamieszka Pani matka,

- jest prawidłowe w części dotyczącej wydatkowania przychodu ze sprzedaży nieruchomości za zakup lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną własność, w którym będzie Pani realizowała własne cele mieszkaniowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

3 stycznia 2024 r. wpłynął Pani wniosek z 28 grudnia 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego. Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwanie – pismem, które wpłynęło 11 marca 2024 r.

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

W 2018 r. Wnioskodawczynie otrzymała w spadku po zmarłym ojcu 3/16 wartości domu i działki. Matka Wnioskodawczynie otrzymała 1/4 części. W wyniku działu spadku i zrzeczenia się przez siostry Wnioskodawczynie swoich części spadku, Wnioskodawczynie i Jej matka zostały spadkobierczyniami po 1/2 wartości całego majątku po ojcu Wnioskodawczynie (mężu Jej matki).

Matka Wnioskodawczynie jest osobą starszą, schorowaną, leczącą się z depresji po śmierci męża. Zdecydowała się przekazać Wnioskodawczynie swoją część domu w zamian za opiekę i dożywocie. W 2021 r. aktem notarialnym została przekazana część domu należąca do matki Wnioskodawczynie, z zaznaczeniem dożywotniej służebności dla matki.

Wnioskodawczynie jest w separacji z mężem, ma rozdzielność majątkową. Leczy się z depresji, korzysta z pomocy psychologa. Opiekuje się dwójką dzieci i matką, nie może podjąć pracy zarobkowej. Sytuacja taka zmusiła Ją do sprzedaży domu, ponieważ nie byłaby w stanie wspólnie z matką utrzymać domu finansowo ani też fizycznie; same dwie kobiety nie dałyby rady nawet z koszeniem dużego terenu, który jest bardzo trudny, górzysty.

Dom został sprzedany w listopadzie 2023 r.

Z pieniędzy uzyskanych ze sprzedaży domu zostały zakupione dwa lokale mieszkalne w Jedno małe mieszkanie w centrum ..., w którym zamieszkała Wnioskodawczynie z matką i dziećmi do czasu, gdy drugie mieszkanie zostanie wyremontowane. Drugie mieszkanie jest większe, wobec czego po adaptacji i remoncie docelowo będzie służyć Wnioskodawczynie i Jej dzieciom. Wnioskodawczynie chciałyby, by Jej matka mogła mieszkać w tym mniejszym mieszkaniu – jest schorowana, po przebytej i nie do końca wyleczonej depresji. Potrzebuje spokoju, a jednocześnie opieki. Mieszkanie znajduje się w samym centrum ..., wobec czego matka Wnioskodawczynie ma bliżej do lekarza, autobusu, apteki. W mieszkaniu tym, Wnioskodawczynie także musiałyby czasem nocować, gdyby Jej matka gorzej się czuła (nadciśnienie, kłopoty sercowe, reumatyczne, nadmierna nerwowość). Matka, gdy jej zdrowie jest w lepszej kondycji, pomaga Wnioskodawczynie w opiece nad dziećmi, zawozi i odbiera je ze szkoły gdy jest taka potrzeba. Na męża, Wnioskodawczynie może liczyć czasem tylko w weekendy.

Aktem notarialnym Wnioskodawczynie została zobligowana do dożywotniej opieki nad matką, dzięki której miała dom. Teraz, gdy dom został sprzedany (dorobek życia rodziców), nie może zostawić matki bez dachu nad głową bądź w wynajmowanym mieszkaniu, a mieszkanie w bloku wspólnie w jednym mieszkaniu byłoby trudne, bo matka potrzebuje więcej ciszy i spokoju, co przy dzieciach na małej powierzchni nie jest łatwe. Dlatego Wnioskodawczynie uważa, że zakup dwóch mieszkań spełnia osobiste cele mieszkaniowe, bo zapewnia matce spokojny byt jednocześnie będąc do jej dyspozycji, aby dopełnić obowiązku dożywotniej opieki nad matką. Syn Wnioskodawczynie jest pod opieką szkolnego psychologa.

Wnioskodawczynie nie prowadzi jakiejkolwiek działalności gospodarczej, zbycie domu nie miało związku z działalnością gospodarczą. Nowe mieszkania usytuowane są w ..., na

terytorium Polski. Nowo nabyte mieszkania zostały zakupione z majątku, który Wnioskodawczyni otrzymała od nieżyjącego już ojca i obecnie schorowanej już matki, która swoją część przekazała Wnioskodawczyni za dożywotnią opiekę i służebność.

Podstawowym celem, jakiemu służyć mają nabyte lokale mieszkalne, są tylko i wyłącznie własne potrzeby mieszkaniowe dla Wnioskodawczyni, Jej dzieci i matki, która została bez niczego, a na Wnioskodawczyni ciąży obowiązek opieki nad matką. Do sprzedaży domu Wnioskodawczynię zmusiła sytuacja zdrowotna Jej i Jej matki, a także sytuacja finansowa. Sprzedając dom Wnioskodawczyni nie miała wiedzy, że musi się rozliczać z jego sprzedaży, łut szczęścia sprawił, że szybko znalazł się kupiec na dom, a jednocześnie były mieszkania do zakupu i w takiej lokalizacji, która jest dogodna dla Wnioskodawczyni i Jej matki.

Do pięcioletniego okresu, który zwalniałby z obowiązku zapłaty podatku pozostało tylko 1,5 miesiąca. Gdyby przed sprzedażą Wnioskodawczyni posiadała tę wiedzę, zapewne poczekalaby ze sprzedażą do stycznia 2024 r.

Podsumowując powyższe Wnioskodawczyni uważa, że może skorzystać z ulgi mieszkaniowej nabywając dwa mieszkania na wyłączne potrzeby mieszkaniowe – w jednym po remoncie zamieszka Wnioskodawczyni i Jej dzieci, w drugim zostanie Jej matka, której Wnioskodawczyni jest winna dożywotnią opiekę.

W uzupełnieniu wniosku Wnioskodawczyni dodała, że adres sprzedanej nieruchomości:

W skład masy spadkowej po zmarłym 30 czerwca 2017 r. ojcu, wchodziła działka nr ... o powierzchni ... arów, na której został wybudowany dom mieszkalny jednorodzinny oraz samochód osobowy

Nieruchomość i samochód stanowiły wspólny dorobek rodziców w trakcie prawie 43 lat ich małżeństwa, jednak ze względu na fakt, że ojciec otrzymał działkę nr ... w ... jako darowiznę od swojej matki, postawiony na tej działce dom (wybudowany po sprzedaży wspólnego mieszkania rodziców w ... oraz działki w ..., a także wspólnych oszczędności), stanowił według prawa własność ojca.

Postanowieniem Sądu Rejonowego w ..., sygn. akt ... z dnia 10 stycznia 2018 r., stwierdzono, że spadek po ojcu ... nabyły: ... – w 1/4 części i córki wszystkie po 3/16 części.

Umowa o dział spadku była ustanowiona decyzją Sądu Rejonowego w .. dnia 25 kwietnia 2018 r. Przedmiotem działu spadku było prawo własności nieruchomości położonej w ..., gmina ..., powiat ..., obręb ... w postaci działki ewidencyjnej nr ... o powierzchni ... ha, ... oraz udział 1/2 w prawie własności samochodu osobowego ... o nr rejestracyjnym ..., rok produkcji 2008.

Udział w dziale spadku brało 5 osób:

- matka Wnioskodawczyni ...,
- Wnioskodawczyni ...,
- siostra ...,
- siostra ...,
- siostra

Wartość rynkowa nabytych składników majątkowych nie przekroczyła wartości rynkowej, nie przysporzyła uzyskania majątku ponad wartość rynkową.

Dział spadku nastąpił zgodnie bez wzajemnych dopłat – siostry scedowały na korzyść Wnioskodawczyni swoje udziały za stałą pomoc matce i opiekę Wnioskodawczyni nad nią w razie choroby, mieszkały razem.

W dniu 28 stycznia 2021 r. aktem notarialnym, Rep. A nr ..., została zawarta umowa o zniesienie współwłasności oraz umowa ustanowienia służebności osobistej dla matki Wnioskodawczyni, ... Akt ten ustanowił na opisanej nieruchomości nieodpłatną i

dożywotnią służebność osobistą polegającą na prawie korzystania na prawach domownika z całej przedmiotowej nieruchomości, w szczególności na prawie zamieszkiwania w całym budynku. Nie wskazano w tym miejscu żadnego artykułu z Kodeksu cywilnego.

Poprzez przyjęcie wcześniej, tytułem działu spadku, połowy domu po ojcu Wnioskodawczynie, zobowiązała się Ona opiekować matką w chorobie, w pracach bieżących w domu, przy domu, pielęgnować w razie choroby itp. Przyjmując od matki jej połowę domu, Wnioskodawczynie zobowiązała się nad dalszą opieką, pomocą, pielęgnacją, zapewnieniem mieszkania, utrzymaniem jej dożywotnio.

Po sprzedaży domu Wnioskodawczynie nie złożyła jeszcze PIT-39 za rok 2023, ma to zrobić do 30 kwietnia bieżącego roku.

Lokale które zostały zakupione po sprzedaży domu to:

- ul. ..., spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu,
- ul. ..., lokal stanowiący odrębną własność, właściciel posiadający udział w nieruchomości objętej KW ..., którą stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia służące wyłącznie do użytku właścicieli lokalu (lokal do remontu, co ujęto w akcie notarialnym).

Są to dwa oddzielne lokale, ich lokalizacja to odległość od siebie kilkaset metrów.

Większa część dochodu została przeznaczona na zakup tych mieszkań na własne cele mieszkaniowe. Remontując mieszkanie na ul. ... Wnioskodawczynie będzie uzyskiwała faktury. Remont będzie dotyczył łazienki, kuchni, wymiana urządzeń w tych pomieszczeniach, podłogi, udział w dociepleniu i elewacji budynku, którą proporcjonalnie Wnioskodawczynie musi pokryć.

Wnioskodawczynie kupiła mieszkanie, w którym mieszka z matką i rodziną, rozpoczęła remont mieszkania przy ul. ... w którym wkrótce zamieszka docelowo i na stałe. W mieszkaniu na ul. ... Wnioskodawczynie chce, aby zamieszkała Jej matka, którą się opiekuje, będzie mieszkała z nią nastoletnia córka Wnioskodawczynie, aby być przy niej i też się zaopiekować babcią. Czasem też Wnioskodawczynie będzie zmuszona zostać na noc z matką.

Pytanie

Czy w zakresie dochodu osiągniętego w listopadzie 2023 r. ze sprzedaży odziedziczonego domu, Wnioskodawczynie może skorzystać z ulgi mieszkaniowej, realizowanej przez przeznaczenie tego dochodu na własne cele mieszkaniowe poprzez zakup dwóch mieszkań, w tym jednego do remontu?

Pani stanowisko w sprawie

Zdaniem Wnioskodawczynie, tak, może Ona skorzystać z ulgi. Wnioskodawczynie mieszkała z matką w domu, który wybudowali rodzice, otrzymała w spadku część domu, później jako dział spadku była właścicielką połowy domu, w efekcie końcowym została właścicielką całej nieruchomości, dorobku Jej rodziców, w zamian za opiekę, pomoc dożywotnią matce, którą to Wnioskodawczynie obiecała, przyrzekła siostrze i matce.

Sytuacja materialna i życiowa przyczyniła się do tego, że Wnioskodawczynie nie podołały już utrzymać domu, otoczenia, działki, prace fizyczne przy posesji, koszenie itp. przerastały Ją, nie mając pomocnej męskiej ręki, dlatego została podjęta decyzja o sprzedaży, która miała też na celu zamieszkanie matki bliżej lekarzy, w centrum miasta, skąd będzie miała wszędzie blisko – opieka medyczna, sklepy, podstawowe placówki.

Matka jest osobą schorowaną, znerwicowaną, potrzebuje ciszy i spokoju, dlatego tak ważne jest, aby mieszkała w dogodnym miejscu miasta. Wnioskodawczynie jest zobowiązana zapewnić jej ten spokój i pomoc, dlatego zdecydowała o zakupie oddzielnych mieszkań zlokalizowanych w niewielkiej odległości.

Zdaniem Wnioskodawczynie, w opisanym wyżej stanie ma możliwość skorzystania z tzw. ulgi mieszkaniowej.

Stosownie do postanowień art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości podlega zwolnieniu od podatku pod warunkiem, że przychód ten zostanie przeznaczony (wydatkowany) na własne cele mieszkaniowe.

Przepis ten nie precyzuje jednoznacznie, że można zakupić tylko jedno mieszkanie (ust. 25 tego przepisu). Wskazując jako cel mieszkaniowy nabycie lokalu mieszkaniowego ustawa nie określa, kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkaniowym, aby zrealizować cel mieszkaniowy.

Tym bardziej nie jest ujęte, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku nabycia lokalu, aby w nim zamieszkać po remoncie.

Aby opiekować się matką, której Wnioskodawczynie zawdzięcza tyle i ma obowiązek dożywotniej opieki nad nią, może tę opiekę realizować poprzez zapewnienie jej spokoju w oddzielnym mieszkaniu, bliskości dostępu do placówek zdrowia, będąc jednocześnie do dyspozycji i zamieszkania z nią w razie choroby (Wnioskodawczynie lub Jej córka), gdyż drugie mieszkanie znajduje się bardzo blisko.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest w części prawidłowe i w części nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Stosownie do 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.

Źródła przychodów

Zgodnie z treścią art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy:

Jednym ze źródeł 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.

Przytoczony przepis formułuje generalną zasadę, zgodnie z którą sprzedaż nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w tym przepisie przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub

wybudowanie, skutkuje powstaniem przychodu. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw nastąpi po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2159) do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych m.in. dodano art. 10 ust. 5 i ust. 7.

Zgodnie z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Zgodnie z art. 10 ust. 7 ww. ustawy:

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

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

Spadek i dział spadku, zniesienie współwłasności

W myśl art. 922 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.):

Prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną lub kilka osób stosownie do przepisów księgi niniejszej.

Zgodnie z art. 924 Kodeksu cywilnego:

Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy, natomiast spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku (art. 925 Kodeksu cywilnego).

Stosownie do art. 1025 § 1 Kodeksu cywilnego:

Sąd na wniosek osoby mającej w tym interes stwierdza nabycie spadku przez spadkobiercę. Notariusz na zasadach określonych w przepisach odrębnych sporządza akt poświadczenia dziedziczenia.

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

Art. 1035 Kodeksu cywilnego stanowi, że:

Jeżeli spadek przypada kilku spadkobiercom, do wspólności majątku spadkowego stosuje się przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych z zachowaniem przepisów niniejszego tytułu.

Stosownie do art. 1037 § 1 i § 2 ww. Kodeksu:

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

W wyniku działu spadku prawa majątkowe objęte spadkiem przyznane poszczególnym spadkobiercom, przechodzą na nich, ustaje więc wspólność majątku spadkowego. Umowa o dział spadku lub prawomocne orzeczenie sądowe o dziale spadku stanowią tytuł własności rzeczy, które w dziale przypadły poszczególnym spadkobiercom. Na skutek działu spadku następuje konkretyzacja składników masy spadkowej przypadających poszczególnym spadkobiercom.

Zgodnie z art. 210 Kodeksu cywilnego:

Każdy ze współwłaścicieli może żądać zniesienia współwłasności.

Stosownie zaś do art. 211 Kodeksu cywilnego:

Każdy ze współwłaścicieli może żądać, ażeby zniesienie współwłasności nastąpiło przez podział rzeczy wspólnej, chyba że podział byłby sprzeczny z przepisami ustawy lub ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem rzeczy albo że pociągałby za sobą istotną zmianę rzeczy lub znaczne zmniejszenie jej wartości.

W myśl art. 212 Kodeksu cywilnego:

§ 1. Jeżeli zniesienie współwłasności następuje na mocy orzeczenia sądu, wartość poszczególnych udziałów może być wyrównana przez dopłaty pieniężne. Przy podziale gruntu sąd może obciążyć poszczególne części potrzebnymi służebnościami gruntowymi.

§ 2. Rzecz, która nie daje się podzielić, może być przyznana stosownie do okoliczności jednemu ze współwłaścicieli z obowiązkiem spłaty pozostałych albo sprzedana stosownie do przepisów kodeksu postępowania cywilnego.

§ 3. Jeżeli ustalone zostały dopłaty lub spłaty, sąd oznaczy termin i sposób ich uiszczenia, wysokość i termin uiszczenia odsetek, a w razie potrzeby także sposób ich zabezpieczenia. W razie rozłożenia dopłat i spłat na raty terminy ich uiszczenia nie mogą łącznie przekraczać lat dziesięciu. W wypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie sąd na wniosek dłużnika może odroczyć termin zapłaty rat już wymagalnych.

Z instytucją działu spadku mamy do czynienia w sytuacji, w której spadek przypada kilku spadkobiercom. W wyniku działu spadku prawa majątkowe objęte spadkiem przyznane poszczególnym spadkobiercom, przechodzą na nich, ustaje więc wspólność majątku spadkowego. Umowa o dział spadku lub prawomocne orzeczenie sądowe o dziale spadku stanowią tytuł własności rzeczy, które w dziale przypadły poszczególnym spadkobiercom. Na skutek działu spadku następuje konkretyzacja składników masy spadkowej przypadających poszczególnym spadkobiercom. Stosownie do obowiązujących przepisów, dział spadku jest czynnością dokonywaną wyłącznie między spadkobiercami, tj. dziedziczącymi po spadkodawcy. Zatem, w dziale spadku nie uczestniczą osoby, które nie są spadkobiercami. Wskutek działu spadku poszczególni spadkobiercy stają się podmiotami wyłącznie uprawnionymi względem przyznanych im praw majątkowych, stanowiących do chwili działu przedmiot wspólności. Na skutek działu spadku następuje konkretyzacja składników masy spadkowej przypadających

poszczególnym spadkobiercom. W rezultacie, w wyniku działu spadku dochodzi więc między spadkobiercami, jedynie do nowego ukształtowania prawa własności poprzez odebranie temu prawu cechy wspólności.

Jeżeli zatem, wartość nieruchomości lub prawa (udziałów w nieruchomości lub prawie) nabytych w wyniku działu spadku jest zgodna z udziałem posiadanym przed działem spadku – nie następuje nabycie, ponieważ w ten sposób nie ulega powiększeniu zarówno zakres dotychczasowego władztwa tej osoby nad nieruchomością lub prawem, jak i stan jej majątku osobistego. Dział spadku, w wyniku którego udział w nieruchomości lub prawie nie zwiększył się, zmienia wyłącznie charakter własności.

Co do zasady dział spadku jest formą nowego nabycia tylko wówczas, gdy – w wyniku tego działu – podatnik otrzymuje składniki majątkowe, których wartość po dokonanych podziale przekracza wartość udziału, jaki pierwotnie mu przysługiwał.

Za datę nabycia nieruchomości lub prawa – w przypadku ich sprzedaży, które przypadły danej osobie w wyniku działu spadku, należy przyjąć więc datę ich pierwotnego nabycia, jeżeli wartość otrzymanej przez daną osobę nieruchomości lub prawa w wyniku działu spadku mieści się w udziale, jaki przysuguje tej osobie w majątku objętym współwłasnością oraz dział spadku został dokonany bez spłat i dopłat.

Co do zasady, zniesienie współwłasności jest formą nowego nabycia tylko wówczas, gdy – w wyniku tego zniesienia – podatnik otrzymuje nieruchomość, której wartość po dokonanych podziale przekracza wartość udziału, jaki pierwotnie mu przysługiwał.

Podobne wnioski wynikają z ukształtowanej już linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego, który twierdzi, że nabyciem rzeczy w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie jest przyznanie jej na wyłączną własność jednemu ze współwłaścicieli w wyniku zniesienia współwłasności, jeśli:

- podział taki jest ekwiwalentny w naturze i nie towarzyszą mu spłaty i dopłaty, lub
- wartość otrzymanej przez daną osobę rzeczy w wyniku dokonanego podziału mieści się w wartości udziału, jaki przysługiwał tej osobie.

Jeżeli spełnione są wymienione wyżej warunki, podział majątku nie może być rozpatrywany w kategoriach nabycia. W takiej sytuacji za datę nabycia nieruchomości uznać należy datę pierwotnego nabycia udziału w nieruchomości.

Natomiast, jeżeli udział danej osoby ulega powiększeniu (nawet bez spłat i dopłat) to traktowany jest w kategorii nabycia, ponieważ w ten sposób ulega powiększeniu zarówno zakres władztwa tej osoby nad rzeczą (nieruchomością), jak i stan jej majątku osobistego. Tak więc, co do zasady, zniesienie współwłasności jest formą nowego nabycia wówczas, gdy w wyniku tego zniesienia podatnik otrzymuje nieruchomość, której wartość po dokonanych podziale przekracza wartość udziału jaki pierwotnie podatnikowi przysługiwał. Przy czym mówiąc o powiększeniu udziału należy mieć na uwadze wartość otrzymanej przez daną osobę rzeczy, a nie wielkość czy ilość rzeczy jakie przypadną danej osobie w wyniku zniesienia współwłasności.

Nabycie w wyniku zniesienia współwłasności części majątku, który należał do innych współwłaścicieli, należy więc traktować jako nabycie w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jak wskazała Pani w uzupełnieniu wniosku, dział spadku po zmarłym ojcu odbył się bez spłat i dopłat, oraz że otrzymała Pani na wyłączną własność część nieruchomości należącą wcześniej do sióstr oraz ich udział w samochodzie osobowym. Nie sposób zatem zgodzić się z Pani twierdzeniem, że w wyniku działu spadku uzyskała Pani taki

sam udział w masie spadkowej, jak wynikający z nabycia spadku po ojcu, i że wartość rynkowa nabytych przez Panią składników majątkowych w wyniku działu spadku, była równa wartości udziału nabytego w spadku we wszystkich składnikach majątkowych wchodzących w skład spadku.

Wartość rynkowa nabytych przez Panią składników majątkowych w wyniku działu spadku przekraczała wartość udziału nabytego w spadku we wszystkich składnikach majątkowych wchodzących w skład spadku, gdyż nabyła Pani udziały, które należały do innych spadkobierców.

Zatem, skoro w wyniku przeprowadzonego działu spadku uzyskała Pani więcej niż przed działem spadku, oznacza to, że dla tej części nieruchomości, którą nabyła Pani ponad udział spadkowy, datą nabycia zgodnie z brzmieniem art. 10 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, będzie data, w której nastąpił dział spadku, tj. 2018 r.

W 2021 r. dokonała Pani zniesienia współwłasności z matką, które skutkowało nabyciem przez Panią prawa własności całej nieruchomości.

Podsumowując należy wskazać, że udział w nieruchomości będącej przedmiotem sprzedaży nabyła Pani w następujący sposób:

- w drodze spadku w dacie nabycia przez spadkodawcę zgodnie z art. 10 ust. 5 ww. ustawy (w części dotyczącej nabycia przez Pani ojca nieruchomości w drodze darowizny od matki), z uwagi na śmierć Pani ojca w dniu 30 czerwca 2017 r. dla części nabytej w drodze spadku niewątpliwie upłynął już okres 5 lat od nabycia,
- w wyniku działu spadku w 2018 r. – w części przewyższającej Pani udział w spadku po ojcu, zgodnie z art. 10 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,
- w drodze zniesienia współwłasności nieruchomości w 2021 r. – dla udziału nabytego przez Panią ponad udział, który przysługiwał Pani we współwłasności nieruchomości przed dokonaniem zniesienia.

Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości

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.

Z kolei jak stanowi art. 19 ust. 3 ww. ustawy:

Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Zgodnie z powyższym, przychodem z odpłatnego zbycia jest wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, o ile odpowiada wartości rynkowej, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia.

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez zbywającego, które są konieczne, aby transakcja mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością). Można do takich kosztów zaliczyć np.: koszty wyceny sprzedawanej nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego, koszty pośrednictwa w sprzedaży nieruchomości, wydatki związane ze sporządzeniem przez notariusza umowy cywilnoprawnej, koszty i opłaty sądowe, o ile były ponoszone przez zbywcę. Pomiędzy tymi wydatkami a dokonaniem zbycia musi istnieć związek przyczynowo skutkowy.

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

W myśl 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.

W myśl art. 22 ust. 6d ww. ustawy:

Za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), nabytych w drodze spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o 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).

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.

Jak wynika z powyższych przepisów, podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości określonym zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. wartością wyrażoną w cenie określonej w umowie sprzedaży), a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c lub ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Wedle art. 30e ust. 4 przywołanej ustawy:

Po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, wykazać:

- 1) dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) i obliczyć należny podatek dochodowy od dochodu, do którego nie ma zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 131, lub
- 2) dochody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131.

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

Dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł.

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

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

Zwolnienie przedmiotowe

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.

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.

Należy wyjaśnić, 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.

Tym samym, aby dochód z tytułu sprzedaży w 2023 r. Pani 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 o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

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

1) 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.

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.

Ww. zwolnienie jest wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, co oznacza, że wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. W związku z tym, tylko wydatkowanie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia – w terminie i na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131, a szczegółowo opisane w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – pozwala na zastosowanie przedmiotowego zwolnienia.

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 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.

Z opisu stanu faktycznego wynika, że w 2018 r. otrzymała Pani w spadku po zmarłym ojcu udział 3/16 nieruchomości. Pani matka otrzymała 1/4 części. W skład masy spadkowej po zmarłym ojcu wchodziła m.in. działka nr ... o powierzchni ... arów, na której został wybudowany dom mieszkalny jednorodzinny. W 2018 r. dokonano działu spadku. W wyniku działu spadku i zrzeczenia się przez siostry swoich części spadku, została Pani spadkobierczynią w udziale 1/2 części. W dniu 28 stycznia 2021 r. aktem notarialnym Rep. A nr ..., została zawarta umowa o zniesienie współwłasności oraz umowa ustanowienia służebności osobistej dla Pani matki. Akt ten ustanowił na opisanej nieruchomości nieodpłatną i dożywotnią służebność osobistą polegającą na prawie korzystania na prawach domownika z całej przedmiotowej nieruchomości, w szczególności na prawie zamieszkiwania w całym budynku. Sprzedała Pani dom w listopadzie 2023 r. Nie prowadzi Pani działalności gospodarczej, zbycie domu nie miało związku z działalnością gospodarczą. Z pieniędzy uzyskanych ze sprzedaży domu zakupiła Pani dwa lokale mieszkalne w Uważa Pani, że może skorzystać z ulgi mieszkaniowej nabywając dwa mieszkania na wyłączne potrzeby mieszkaniowe – w jednym po remoncie, zamieszka Pani i dzieci, w drugim mieszkaniu chce Pani, aby zamieszkała matka i nastoletnia Pani córka.

Podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z cytowanego wyżej art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy, jest zatem fakt wydatkowania poczynszu od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w ustawie 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 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.

Podatnik może skorzystać z omawianego zwolnienia w związku z zakupem lokalu mieszkalnego w sytuacji, gdy nabył lokal w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych i faktycznie realizuje lub będzie realizował w nim swoje potrzeby mieszkaniowe, a nie cele mieszkaniowe innych osób.

W orzecznictwie przyjmuje się, że cel mieszkaniowy wiąże się z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych, przy czym chodzi tu o potrzeby mieszkaniowe w sensie obiektywnym, a zatem potrzeby przeciętnego podatnika, który o ulgę się ubiega. Zawsze bowiem centrum życiowe koncentruje się w konkretnym lokalu mieszkalnym i ten właśnie lokal służy zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych. Ustawodawca nie przewidział ulgi mieszkaniowej dla podatników, którzy zamiast zaspokajać własne cele mieszkaniowe planują wspomagać swoich najbliższych (np. rodziców) i to z myślą o nich, a nie o sobie nabywają nieruchomości.

Sytuacja, w której nabywane są dwa lokale mieszkalne, ale celem ich nabycia jest realizacja potrzeb mieszkaniowych rodziców lub dzieci podatnika – nie jest podstawą do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wydatki te nie mieszczą się bowiem w pojęciu „zaspokajania własnych potrzeb mieszkaniowych”.

Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 15 lutego 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 650/16: „W ocenie Sądu art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f. nie stoi na przeszkodzie skorzystania z analizowanej ulgi okoliczność, że podatnik nabywa kilka lokali mieszkalnych, jak i to, że aktualnie posiada inny lokal mieszkalny, w którym zamieszkuje. Niemniej jednak od okoliczności faktycznych konkretnej sprawy będzie zależało, czy rzeczywiście takie zakupy realizują ustawowy warunek uznania własnych celów mieszkaniowych. (...) Z drugiej jednak strony nie można mówić o realizacji własnych celów mieszkaniowych w sytuacji, gdy podatnik deklaruje, że jedno z zakupionych mieszkań zamierza przeznaczyć dla dzieci. Podatnik nie realizuje wówczas własnego celu mieszkaniowego ale cel mieszkaniowy innej osoby, i nie ma tutaj znaczenia w jakim stosunku pokrewieństwa ta inna osoba pozostaje względem podatnika”.

W konsekwencji, wydatkowanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na nabycie lokalu mieszkalnego, w którym zamieszka Pani matka, nie uprawnia do zastosowania zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Reasumując, mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny oraz obowiązujące uregulowania prawne należy stwierdzić, że sprzedaż w 2023 r. nieruchomości w części dotyczącej udziału nabytego w spadku po ojcu, nie stanowi dla Pani źródła przychodu określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

gdyż od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, do dnia sprzedaży upłynęło 5 lat. W związku z tym, nie będzie Pani zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego z tego tytułu.

Natomiast sprzedaż w 2023 r. przez Panią udziałów w nieruchomości nabytych w 2018 r. w drodze działu spadku w części dotyczącej udziału przekraczającego udział spadkowy oraz udziału nabytego w 2021 r. w drodze umowy zniesienia współwłasności (udziału nabytego przez Panią ponad udział przysługujący Pani we współwłasności nieruchomości), która nastąpiła przed upływem 5 lat, licząc od końca roku, w którym nastąpiło ich nabycie, w tej części stanowi dla Pani źródło przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach określonych w art. 30e tej ustawy.

Wydatkowanie środków uzyskanych z ww. sprzedaży na nabycie lokalu mieszkalnego (spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego), który – jak Pani wskazuje – będzie zamieszkały przez Pani matkę, nie uprawnia do zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W tej części Pani stanowisko jest nieprawidłowe.

Do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uprawniać będzie Panią zakup lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną własność, w którym będzie Pani realizowała własne cele mieszkaniowe.

Wobec powyższego, Pani stanowisko w tej części jest prawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

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

Należy zastrzec, że interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku w kontekście zadanego pytania, tj. możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego w sytuacji wydatkowania przychodu ze sprzedaży nieruchomości na zakup dwóch lokali mieszkalnych, natomiast nie rozstrzyga innych kwestii, które nie były przedmiotem pytania i własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej.

Procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretację indywidualną w trybie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego podanego we wniosku – nie prowadzi postępowania dowodowego. Należy wskazać, że przy wydawaniu niniejszej interpretacji tutejszy Organ dokonał wyłącznie analizy okoliczności podanych we wniosku. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest bowiem ustalanie, czy przedstawiony we wniosku stan faktyczny jest zgodny ze stanem rzeczywistym. Ustalenie stanu rzeczywistego stanowi domenę ewentualnego postępowania podatkowego. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku tego postępowania okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne. Jeżeli zatem, przedstawiony we wniosku stan faktyczny będzie różnił się od występującego w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie chroniła Pani w zakresie przedstawionego stanu faktycznego.

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 w 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.).