

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 582184
Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna
Status informacji: Aktualna
Data publikacji: 2024-03-29T08:59:08.883
Tytuł (teza): Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego.

Autor informacji:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2024-03-26T08:06:41.166

Sygnatura: 0113-KDIPT2-2.4011.269.2019.9.EC

Słowa kluczowe:

- cel-cele mieszkaniowe
- deweloper
- lokal-lokal mieszkalny
- nabycie
- udział
- umowa
- zbycie-odpłatne zbycie

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. d

Zagadnienie:

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

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna po wyroku sądu – stanowisko prawidłowe

Szanowna Pani

1) ponownie rozpatruję sprawę Pani wniosku z 16 kwietnia 2019 r. (data wpływu 18 kwietnia 2019 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej – uwzględniam przy tym

prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 22 września 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1886/19 (data wpływu 29 grudnia 2023 r.) oraz;

- 2) stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

18 kwietnia 2019 r. wpłynął Pani wniosek z 16 kwietnia 2019 r. o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczący podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego. Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 12 czerwca 2019 r. (wpływ 17 czerwca 2019 r.).

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

W dniu 8 marca 2017 r. Wnioskodawczyni sprzedała swój udział w nieruchomości stanowiącej lokal mieszkalny, którego część w wysokości 2/3 stanowiła spadek po zmarłej w dniu 11 września 2015 r. matce (pozostała 1/3 część tego udziału stanowiła własność Wnioskodawczyni od 2008 r.). Wnioskodawczyni nabyła 1/3 udziału w lokalu mieszkalnym w drodze dziedziczenia ustawowego po zmarłym w dniu 30 stycznia 2003 r. ojcu Razem z Wnioskodawczynią spadek nabyła Jej matka ... oraz siostra ..., po 1/3 części każda. Stwierdzenie nabycia spadku nastąpiło na mocy postanowienia Sądu Rejonowego dla ... Wydział Cywilny z dnia 28 stycznia 2008 r. (sygn. akt ...). Spadkobierczynie uiszczyły wszystkie podatki związane ze spadkiem. Wnioskodawczyni nie była jedynym spadkobiercą po zmarłej matce. Spadek po matce nabyła Wnioskodawczyni oraz Jej siostra w drodze dziedziczenia ustawowego. Na powyższą okoliczność sporządzono w dniu 29 lutego 2016 r. akt poświadczenia dziedziczenia Rep. A nr ... w Kancelarii Pani ... - notariusza w ..., zarejestrowany w rejestrze aktów poświadczenia dziedziczenia pod numerem W skład spadku po zmarłej matce Wnioskodawczyni wchodził udział 1/2 w prawie własności nieruchomości położonej w Nie dokonywano działu spadku, nie wystąpiły spłaty ani dopłaty. Lokal mieszkalny, którego udziały Wnioskodawczyni nabyła w drodze spadkobrania po ojcu w 2008 r. i matce w 2015 r., położony jest w (...). Wnioskodawczyni przysługiwało prawo współwłasności do lokalu oraz związany z lokalem udział 135/10000 części we współużytkowaniu wieczystym działki gruntu oraz we współwłasności części wspólnych budynku i urządzeń, które nie służą do wyłącznego użytku właścicieli. Nadto każdorazowy właściciel ma prawo do korzystania z piwnicy nr usytuowanej w podziemiu budynku, w którym znajduje się lokal mieszkalny.

Odpłatne zbycie przedmiotowego lokalu nie nastąpiło w ramach działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Środki uzyskane ze sprzedaży udziału w nieruchomości Wnioskodawczyni postanowiła przeznaczyć na realizację własnych celów mieszkaniowych, podpisując razem z mężem w dniu 30 listopada 2018 r. umowę z deweloperem, w formie aktu notarialnego, na budowę lokalu mieszkalnego w ramach realizowanej przez niego inwestycji mieszkaniowej. Zgodnie z tą umową do końca 2019 r. przychód uzyskany ze sprzedaży części udziału otrzymanej w drodze spadku (tj. w terminie dwóch lat od daty jego uzyskania), zostanie wydatkowany w całości na ten cel, natomiast wyodrębnienie i przeniesienie odrębnej własności lokalu na rzecz Wnioskodawczyni i Jej męża nastąpi po 2019 r. Nabycie lokalu mieszkalnego od dewelopera na podstawie ostatecznej umowy przeniesienia własności nastąpi do majątku objętego wspólnością majątkową Wnioskodawczyni i Jej męża. Lokal (oznaczony jako), na zakup którego Wnioskodawczyni wydatkowała środki ze zbycia udziału w nieruchomości położony będzie w (...).

Wnioskodawczyni po zawarciu umowy deweloperskiej nabyła roszczenie o wybudowanie i wyodrębnienie prawa własności lokalu wraz z udziałem we współwłasności działek gruntu oraz przeniesienie tych praw, które obecnie oddane są w użytkowanie wieczyste, jednakże

prawo to przekształci się w prawo własności stosownie do zapisów ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów. Pozwolenie na budowę zostało wydane na rzecz dewelopera - inwestora, tym samym Wnioskodawczyni nie przysługiwało prawo do dysponowania nieruchomością na cele budowlane. Ze względu na specyficzny charakter umowy deweloperskiej, która jest umową nienazwaną, nie jest możliwe przyporządkowanie statusu nabywcy w procesie inwestycyjnym według ustawy Prawo budowlane. Wnioskodawczyni jest konsumentem, nabywcą lokalu i obowiązkiem Wnioskodawczyni, który ta przyjęła na siebie zawierając umowę deweloperską jest finansowanie przedmiotowej inwestycji w terminach i w kwotach ustalonych w umowie. W nabytym od dewelopera lokalu mieszkalnym Wnioskodawczyni będzie realizowała własne potrzeby mieszkaniowe, tj. będzie tam zamieszkiwać. Celem zakupu przedmiotowego lokalu była konieczność zapewnienia sobie opieki na starość, z uwagi na wiek Wnioskodawczyni i Jej męża (68 lat i 69 lat). Po przeciwnej stronie ulicy zamieszkuje córka Wnioskodawczyni, która będzie mogła stale doglądać rodziców i służyć pomocą w przypadku choroby.

Pytanie

Czy w odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego znajduje zastosowanie przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.), a tym samym, czy przysługuje Wnioskodawczyni zwolnienie z opodatkowania przychodu uzyskanego ze sprzedaży części udziału w nieruchomości otrzymanej w drodze spadku po zmarłej matce?

Pani stanowisko w sprawie

Zdaniem Wnioskodawczyni, planując realizację własnych celów mieszkaniowych związanych bardzo ściśle z Jej przyszłą sytuacją, poprzez zakup mieszkania, które uwzględniałoby wszelkie wynikające z tej sytuacji uwarunkowania, Wnioskodawczyni postanowiła tak pokierować swoimi działaniami, aby przeznaczając na ten cel środki z odpłatnego zbycia części udziału w nieruchomości pochodzącej ze spadku, skorzystać ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Na podstawie wyszczególnionego w ust. 25 pkt 1 ww. ustawy tego artykułu wykazu zwolnionych z podatku wydatków na cele mieszkaniowe, Wnioskodawczyni rozpatrywała dwa sposoby realizacji tego celu, tj. poprzez przeniesienie tych środków na:

- 1) nabycie gotowego już lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość (art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), albo
- 2) budowę własnego lokalu mieszkalnego (art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ww. ustawy).

Zdaniem Wnioskodawczyni, realizacja Jej celu według warunku pierwszego okazała się niemożliwa, ponieważ żaden potencjalny lokal mieszkalny nie odpowiadał postawionym przez Wnioskodawczynię warunkom. Dlatego też, Wnioskodawczyni podjęła działania dla realizacji swojego celu według warunku drugiego, podpisując wraz z mężem umowę z deweloperem, w formie aktu notarialnego, na budowę takiego lokalu. Zgodnie z tą umową deweloper zobowiązuje się do wybudowania dla Wnioskodawczyni i Jej męża konkretnego lokalu mieszkalnego, w konkretnym budynku i w konkretnej lokalizacji, w ramach realizowanego przez niego (na gruncie, którego jest wieczystym użytkownikiem) przedsięwzięcia deweloperskiego, a po jego zakończeniu - do wyodrębnienia i przeniesienia odrębnej własności tego lokalu na rzecz Wnioskodawczyni i Jej męża. Nabywca zaś zobowiązany jest m.in. do dokonywania wpłat na poczet ceny tego lokalu, na wyodrębniony otwarty rachunek powierniczy dewelopera prowadzony przez bank, według ustalonego w umowie harmonogramu terminów i wysokości opłat. Wpłata deweloperowi zdeponowanych na tym rachunku środków następuje zgodnie z harmonogramem

przedsięwzięcia deweloperskiego, przy czym wypłata kolejnej transzy poprzedzona jest każdorazowo dokonywaną przez bank kontrolą poprzedniego etapu realizacji przedsięwzięcia. Dokumentem potwierdzającym dokonanie przez Wnioskodawczynię wpłat są przelewy bankowe z Jej rachunku bankowego na ww. rachunek powierniczy oraz faktury wystawione przez dewelopera po pobraniu z tego rachunku transzy na kolejny etap realizacji.

Jednocześnie w księdze wieczystej nieruchomości ujawnione jest roszczenie o ustanowienie na rzecz Wnioskodawczyni i Jej męża odrębnej własności lokalu mieszkalnego, a to potwierdza również, że dokonywane przez Wnioskodawczynię wpłaty czynione są na Jej i Jej męża konkretny lokal. Dlatego też, Wnioskodawczyni uważa, że w świetle art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zlecenie budowy konkretnego lokalu mieszkalnego deweloperowi, poprzez tak skonstruowaną umowę musi być traktowane analogicznie do sytuacji, w której podatnik samodzielnie buduje własny dom (wówczas wydatki na taką budowę uprawniają do zwolnienia, nawet jeśli w okresie dwóch lat od zbycia dom nie zostanie oddany do użytku). Odmienne traktowanie stanowiłoby naruszenie unormowanej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP zasady równości i jednakowego traktowania przez władze publiczne. Zatem fakt, że wyodrębnienie i przeniesienie własności lokalu mieszkalnego na rzecz Wnioskodawczyni i Jej męża nastąpi po upływie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, nie może wykluczać prawa Wnioskodawczyni do zwolnienia z opodatkowania uzyskanego ze zbycia przychodu.

Zdaniem Wnioskodawczyni, liczne wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego potwierdzają prawo do zwolnienia z podatku w sprawach zbliżonych do Jej, a wśród nich wyroki: z dnia 9 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 3389/15; z dnia 7 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 3510/17; z dnia 16 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 413/16; z dnia 8 listopada 2018 r., sygn. akt II FSK 3163/16 oraz z dnia 16 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 11/17.

Interpretacja indywidualna

Rozpatrzyłem Pani wniosek – 25 czerwca 2019 r. wydałem interpretację indywidualną nr 0113-KD IPT2-2.4011.269.2019.2.SŻ, w której uznałem Pani stanowisko za nieprawidłowe.

Interpretację doręczono Pani 4 lipca 2019 r.

Skarga na interpretację indywidualną

22 lipca 2019 r. wniosła Pani skargę na tę interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Skarga wpłynęła do mnie 24 lipca 2019 r.

Wniosła Pani o uchylenie w całości zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

Postępowanie przed sądami administracyjnymi

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną – wyrokiem z 22 września 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1886/19.

30 listopada 2020 r. wniosłem skargę kasacyjną od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego, a 28 września 2023 r. wycofałem tę skargę.

Naczelny Sąd Administracyjny – postanowieniem z 10 października 2023 r., sygn. akt II FSK 341/21, umorzył postępowanie kasacyjne.

Wyrok, który uchylił interpretację indywidualną stał się prawomocny od 10 października 2023 r.

Doręczenie prawomocnego orzeczenia nastąpiło 29 grudnia 2023 r.

Ponowne rozpatrzenie wniosku – wykonanie wyroku

Zgodnie z art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.):

Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

Wykonuję obowiązek, który wynika z tego przepisu, tj.:

- uwzględniam ocenę prawną i wskazania dotyczące postępowania, które wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w ww. wyroku;
- ponownie rozpatruję Pani wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej – stwierdzam, że stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 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.

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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 wykonywaniu 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 odpłatne zbycie 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 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a kwota uzyskana z tego zbycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Wobec powyższego, w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskanego z tego tytułu dochodu ma moment i sposób ich nabycia.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że w dniu 8 marca 2017 r. Wnioskodawczyni sprzedała swój udział w nieruchomości stanowiącej lokal mieszkalny, którego część w wysokości 2/3 stanowiła spadek po zmarłej w dniu 11 września 2015 r. matce (pozostała 1/3 część tego udziału stanowiła własność Wnioskodawczyni od 2008 r.). Wnioskodawczyni nabyła 1/3 udziału w lokalu mieszkalnym w drodze dziedziczenia ustawowego po zmarłym w dniu 30 stycznia 2003 r. ojcu. Razem z Wnioskodawczynią spadek nabyła Jej matka oraz Jej siostra, po 1/3 części każda. Stwierdzenie nabycia spadku nastąpiło na mocy postanowienia Sądu Rejonowego z dnia 28 stycznia 2008 r. Wnioskodawczyni nie była jedynym spadkobiercą po zmarłej matce. Spadek po matce nabyła Wnioskodawczyni oraz Jej siostra w drodze dziedziczenia ustawowego. Na powyższą okoliczność sporządzono w dniu 29 lutego 2016 r. akt poświadczenia dziedziczenia. W skład spadku po zmarłej matce Wnioskodawczyni wchodził udział 1/2 w prawie własności nieruchomości położonej w Nie dokonywano działu spadku, nie wystąpiły spłaty ani dopłaty. Lokal mieszkalny, którego udział Wnioskodawczyni nabyła w drodze spadkobrania po ojcu w 2008 r. i matce w 2015 r., położony jest w Wnioskodawczyni przysługiwało prawo współwłasności do lokalu oraz związany z lokalem udział 135/10000 części we współużytkowaniu wieczystym działki gruntu oraz we współwłasności części wspólnych budynku i urządzeń, które nie służą do wyłącznego użytku właścicieli. Nadto każdorazowy właściciel ma prawo do korzystania z piwnicy nr usytuowanej w podziemiu budynku, w którym znajduje się lokal mieszkalny. Odpłatne zbycie przedmiotowego lokalu nie nastąpiło w ramach działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Środki uzyskane ze sprzedaży udziału w nieruchomości, Wnioskodawczyni postanowiła przeznaczyć na realizację własnych celów mieszkaniowych, podpisując razem z mężem w dniu 30 listopada 2018 r. umowę z deweloperem w formie aktu notarialnego, na budowę lokalu mieszkalnego w ramach realizowanej przez niego inwestycji mieszkaniowej. Zgodnie z tą umową, do końca 2019 r. przychód uzyskany ze sprzedaży części udziału otrzymanej w drodze spadku (tj. w terminie dwóch lat od daty jego uzyskania), zostanie wydatkowany w całości na ten cel, natomiast wyodrębnienie i przeniesienie odrębnej własności lokalu na rzecz Wnioskodawczyni i Jej męża nastąpi po 2019 r. Nabycie lokalu mieszkalnego od dewelopera na podstawie ostatecznej umowy przeniesienia własności nastąpi do majątku objętego wspólnością majątkową Wnioskodawczyni i Jej męża. Wnioskodawczyni po zawarciu umowy deweloperskiej nabyła roszczenie o wybudowanie i wyodrębnienie prawa własności lokalu wraz z udziałem we współwłasności działek gruntu oraz przeniesienie tych praw, które obecnie oddane są w użytkowanie wieczyste, jednakże prawo to przekształci się w prawo własności stosownie do zapisów ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów. Pozwolenie na budowę zostało wydane na rzecz dewelopera - inwestora, tym samym Wnioskodawczyni nie przysługiwało prawo do dysponowania nieruchomością na cele budowlane. Ze względu na specyficzny charakter umowy deweloperskiej, która jest umową nienazwaną, nie jest możliwe przyporządkowanie statusu nabywcy w procesie inwestycyjnym według ustawy Prawo budowlane. Wnioskodawczyni jest konsumentem, nabywcą lokalu i obowiązkiem Wnioskodawczyni, który ta przyjęła na siebie zawierając umowę deweloperską, jest finansowanie przedmiotowej inwestycji w terminach i w kwotach ustalonych w umowie. W nabytym od dewelopera lokalu mieszkalnym Wnioskodawczyni będzie realizowała własne potrzeby mieszkaniowe, tj. będzie tam zamieszkiwać.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje, co należy rozumieć pod pojęciem nabycia w drodze spadku, dlatego w tym wypadku należy posłużyć się normami prawa cywilnego.

Zgodnie z art. 922 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1025 z późn. zm.):

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

W myśl art. 924 Kodeksu cywilnego:

spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy.

Zgodnie z art. 925 ustawy Kodeks cywilny:

spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku.

Oznacza to, że z chwilą śmierci należące do spadkodawcy prawa i obowiązki stają się spadkiem, który podlega przepisom prawa spadkowego, a data śmierci (chwila śmierci) spadkodawcy ustala, kto staje się spadkobiercą oraz co wchodzi w skład masy spadkowej. Z kolei postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub akt poświadczenia dziedziczenia potwierdzają jedynie prawo spadkobiercy do tego spadku od momentu jego otwarcia (art. 1025 § 1 Kodeksu cywilnego). Istotny zatem dla podatku dochodowego jest dzień otwarcia spadku, czyli data śmierci spadkodawcy.

Przenosząc powyższe uregulowania prawne na grunt rozpatrywanej sprawy należy stwierdzić, że dokonane w 2017 r. odpłatne zbycie przez Wnioskodawczynię udziału w nieruchomości stanowiącej lokal mieszkalny, nabytego w spadku po ojcu, nie stanowi źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ odpłatne zbycie nastąpiło po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tego udziału.

Natomiast, odpłatne zbycie przez Wnioskodawczynię udziału w ww. nieruchomości, nabytego w 2015 r. w spadku po matce, stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy i podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tego udziału.

Stosownie do art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Stosownie do art. 30e ust. 2 ww. ustawy:

podstawą obliczenia podatku 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.

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

przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia (sprzedaży) nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez sprzedającego, które są konieczne, aby transakcja sprzedaży mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością), np. koszty wyceny nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego, prowizje pośredników w sprzedaży nieruchomości, koszty ogłoszeń w prasie związanych z zamiarem sprzedaży nieruchomości.

Ustalenie kosztów uzyskania przychodu odbywa się natomiast zgodnie z art. 22 ust. 6c lub 6d ww. ustawy w zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

Zgodnie z uregulowaniami zawartymi w 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.

Jak stanowi art. 22 ust. 6e ww. ustawy:

wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

W myśl art. 30e ust. 4 ww. ustawy:

po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3 (PIT-39), wykazać:

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

Zgodnie z art. 30e ust. 5 ww. ustawy:

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.

Stosownie do art. 45 ust. 1a pkt 3 ww. ustawy:

w terminie określonym w ust. 1 podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym odrębne zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e.

Stosownie do art. 30e ust. 7 ww. ustawy:

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

Dochód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych może zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy – przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie. Stanowi on, że:

wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch 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:

dochód zwolniony = $D \times W/P$, gdzie:

D – dochód z odpłatnego zbycia,

W – wydatki poniesione na cele mieszkaniowe,

P – przychód z odpłatnego zbycia.

Podkreślić należy, że powyższe zwolnienie obejmuje 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 udziału w lokalu mieszkalnym był w całości zwolniony z podatku dochodowego, cały przychód ze zbytego udziału musi być wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

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. zwolnienia są 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.

Podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z przywołanego wcześniej art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym jest fakt wydatkowania (począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie) przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy „własne cele mieszkaniowe” podatnika. Katalog wydatków stanowiących „własne cele mieszkaniowe” podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 ww. ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne.

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 ww. ustawy zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

W przedmiotowej sprawie wątpliwości Wnioskodawczyni budzi kwestia, czy w związku z zawarciem umowy deweloperskiej, której przedmiotem jest nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość oraz dokonaniem na podstawie tej umowy stosownej wpłaty kwoty uzyskanej ze zbycia w 2017 r. udziału w nieruchomości stanowiącej lokal mieszkalny, nabytego w spadku po matce zmarłej w 2015 r., Wnioskodawczyni korzysta w zakresie tej wydatkowanej kwoty ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 16 września 2011 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1468):

ustawa reguluje zasady ochrony praw nabywcy, wobec którego deweloper zobowiązuje się do ustanowienia odrębnej własności lokalu mieszkalnego i przeniesienia własności tego lokalu na nabywcę, albo do przeniesienia na nabywcę własności nieruchomości zabudowanej domem jednorodzinnym lub użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej i własności domu jednorodzinnego na niej posadowionego stanowiącego odrębną nieruchomość.

Natomiast w myśl art. 2 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy:

ustawa określa środki ochrony wpłat dokonywanych przez nabywcę.

W myśl art. 3 ww. ustawy:

użyte w ustawie określenia oznaczają:

- deweloper – przedsiębiorcę w rozumieniu ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r., poz. 459, 933 i 1132), który w ramach prowadzonej działalności gospodarczej na podstawie umowy deweloperskiej zobowiązuje się do ustanowienia prawa, o którym mowa w art. 1, i przeniesienia tego prawa na nabywcę (art. 3 pkt 1 ww. ustawy),
- nabywca – osobę fizyczną, która na podstawie umowy deweloperskiej uprawniona jest do przeniesienia na nią prawa, o którym mowa w art. 1, oraz zobowiązuje się do spełnienia świadczenia pieniężnego na rzecz dewelopera na poczet ceny nabycia tego prawa (art. 3 pkt 4 ww. ustawy),
- umowa deweloperska – umowę, na podstawie której deweloper zobowiązuje się do ustanowienia lub przeniesienia na nabywcę po zakończeniu przedsięwzięcia deweloperskiego prawa, o którym mowa w art. 1, a nabywca zobowiązuje się do spełnienia świadczenia pieniężnego na rzecz dewelopera na poczet ceny nabycia tego prawa (art. 3 pkt 5 ww. ustawy),
- przedsięwzięcie deweloperskie – proces, w wyniku realizacji którego na rzecz nabywcy ustanowione lub przeniesione zostaje prawo, o którym mowa w art. 1, obejmujący budowę w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r., poz. 290, 961, 1165, 1250 i 2255) oraz czynności faktyczne i prawne niezbędne do rozpoczęcia budowy oraz oddania obiektu budowlanego do użytkowania, a w szczególności nabycie praw do nieruchomości, na której realizowana ma być budowa, przygotowanie projektu budowlanego lub nabycie praw do projektu budowlanego, nabycie materiałów budowlanych i uzyskanie wymaganych zezwoleń administracyjnych określonych odrębnymi przepisami; częścią przedsięwzięcia deweloperskiego może być zadanie inwestycyjne dotyczące jednego lub większej liczby budynków, jeżeli budynki te, zgodnie z harmonogramem przedsięwzięcia deweloperskiego, mają zostać oddane do użytku w tym samym czasie i tworzą całość architektoniczno-budowlaną (art. 3 pkt 6 ww. ustawy).

Zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy:

umowa deweloperska zawiera w szczególności cenę nabycia prawa, o którym mowa w art. 1.

Natomiast, stosownie do treści art. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1202 ze zm.):

pkt 6: ilekroć w ustawie jest mowa o budowie – należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego.

pkt 12: przez pozwolenie na budowę należy rozumieć decyzję administracyjną zezwalającą na rozpoczęcie i prowadzenie budowy lub wykonywanie robót budowlanych innych niż budowa obiektu budowlanego.

Zgodnie z art. 17 ww. ustawy:

uczestnikami procesu budowlanego, w rozumieniu ustawy, są:

- 1) inwestor;
- 2) inspektor nadzoru inwestorskiego;
- 3) projektant;
- 4) kierownik budowy lub kierownik robót.

Obowiązki inwestora związane z budową określa natomiast art. 18 ust. 1 ww. ustawy, w myśl którego:

do obowiązków inwestora należy zorganizowanie procesu budowy, z uwzględnieniem zawartych w przepisach zasad bezpieczeństwa i ochrony zdrowia, a w szczególności zapewnienie:

- 1) opracowania projektu budowlanego i, stosownie do potrzeb, innych projektów,
 - 2) objęcia kierownictwa budowy przez kierownika budowy,
 - 3) opracowania planu bezpieczeństwa i ochrony zdrowia,
 - 4) wykonania i odbioru robót budowlanych,
 - 5) w przypadkach uzasadnionych wysokim stopniem skomplikowania robót budowlanych lub warunkami gruntowymi, nadzoru nad wykonywaniem robót budowlanych
- przez osoby o odpowiednich kwalifikacjach zawodowych.

Z przepisów ustawy o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego wynika, że to deweloper realizuje przedsięwzięcie deweloperskie, którym jest budowa w rozumieniu prawa budowlanego, w następstwie której to powstaje lokal mieszkalny, prawo własności którego przenoszone jest na nabywcę. Również przepisy ustawy Prawo budowlane wskazują, że uczestnikiem procesu budowlanego (a więc osobą, co do której można powiedzieć, że buduje obiekt budowlany) jest inwestor, którym w rozpatrywanej sprawie jest niewątpliwie deweloper.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w prawomocnym wyroku z 22 września 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1886/19, w przedmiotowej sprawie wskazał cyt.: „Zadaniem dewelopera jest więc w pierwszej kolejności wybudowanie budynku, w którym znajdować się będzie lokal, w odniesieniu do którego ma być ustanowiona na rzecz nabywcy odrębna własność, a dopiero po wybudowaniu budynku - ustanowienie odrębnego prawa własności lokalu. Świadczenia pieniężne, jakie na poczet ceny przyszłego lokalu wpłaca deweloperowi nabywca są przechowywane albo na otwartym mieszkaniowym rachunku powierniczym, albo na zamkniętym mieszkaniowym rachunku powierniczym. Są to należące do dewelopera rachunki bankowe, na które wpłacane są przez nabywców środki na poczet przyszłej ceny. Wypłata zdeponowanych środków następuje albo zgodnie z harmonogramem przedsięwzięcia deweloperskiego (przy rachunku otwartym - art. 3 pkt 7 u.o.p.n.i.m.), albo jednorazowo, po przeniesieniu prawa własności lokalu (w rachunku zamkniętym - art. 3 pkt 8 u.o.p.n.i.m.).

W świetle powyższego można zatem stwierdzić, że w ramach umowy z konkretnym nabywcą deweloper zobowiązuje się wobec niego do wybudowania dla niego konkretnego

lokalu mieszkalnego w konkretnym budynku, na własnym gruncie, a po uzyskaniu wymaganych prawem zezwoleń na użytkowanie tego budynku, zobowiązuje się ustanowić na rzecz nabywcy odrębne prawo własności tego lokalu. Tym samym w dacie zawierania umowy i dacie dokonywania wpłat przez nabywcę nie istnieje prawo odrębnej własności lokalu. Należy również zauważyć, że w myśl art. 3 pkt 6 Prawa budowlanego, budowa to wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także prace polegające na odbudowie, rozbudowie, nadbudowie obiektu budowlanego. Zgodnie z przepisami prawa budowlanego nie można zatem mówić o budowie lokalu, lokal (nawet samodzielny) nie jest bowiem obiektem budowlanym, co wprost wynika z art. 3 pkt 1-5 Prawa budowlanego. Dalej Sąd wskazuje, że w ustawach podatkowych można jednak, w ramach autonomii prawa podatkowego, stanowić przepisy, które nadają pojęciom użytym w ustawach z innych gałęzi prawa, specyficzne znaczenie dla potrzeb podatkowych. Ustawodawca podatkowy w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) u.p.d.o.f., wymieniając cel wydatków, wyliczył najpierw, jakie czynności dają prawo do zwolnienia, a następnie - w odniesieniu do wszystkich tych czynności - wymienił obiekty, których czynności te mają dotyczyć, nie wyłączając żadnego z nich. Wśród obiektów, które mogą być budowane wymienił lokal. Zgodnie z zasadą wykładni per non est, w procesie tym nie można pominąć części przepisu. Skoro zatem ustawodawca przewidział w ustawie zwolnienie podatkowe związane z wydatkami na budowę lokalu, a jednocześnie nie jest możliwe zbudowanie (w rozumieniu przepisów prawa budowlanego) pojedynczego samodzielnego lokalu mieszkalnego, to przyjąć należy, że przyjął swoiste, odmienne znaczenie tego pojęcia niż w prawie budowlanym. Nie podał jednakże definicji legalnej tego pojęcia. Należy zatem nadać mu takie znaczenie, które pozwoli na stosowanie tej części przepisu. Należy bowiem założyć, że racjonalnie działający ustawodawca uwzględnił dopuszczalne stany faktyczne, które będą odpowiadały hipotezie ustanowionej przez niego normy. W ocenie Sądu należy zatem przyjąć, że ustawodawca stanowiąc o wydatkach na budowę lokalu, stanowił o wydatkach ponoszonych przez podatnika jako nabywcę z umowy deweloperskiej. Od budowy domu przez podatnika proces budowy lokalu różni się tym, że deweloper buduje budynek (dom) na gruncie stanowiącym jego własność, we własnym imieniu załatwia wszelkie formalności związane z rozpoczęciem, trwaniem i zakończeniem budowy, finansuje ją, na szczególnych warunkach korzystania, ze środków pochodzących z wpłat od przyszłych nabywców, a cena nabycia jest kalkulowana w oparciu o cenę budowy. W dacie ustanowienia i przeniesienia własności lokalu na nabywcę cena za lokal jest uprzednio w całości zapłacona. Te cechy umowy deweloperskiej skłaniają do przyjęcia tezy, że w istocie kwoty płacone deweloperowi na podstawie umowy deweloperskiej stanowią wydatki na budowę własnego lokalu mieszkalnego, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) u.p.d.o.f. Lokal ten wprawdzie w momencie ich poniesienia nie stanowi jeszcze własności podatnika (bo nie istnieje), jednakże wydatki są indywidualnie wyliczone w odniesieniu do konkretnego przyszłego lokalu, którego własność podatnik ma nabyć, znane jest miejsce położenia lokalu, jego rozkład, powierzchnia i inne cechy indywidualizujące, środki wpłacane deweloperowi są na rachunku powierniczym i są mu przekazywane stosownie do postępów budowy. Również w księdze wieczystej nieruchomości powinno być ujawnione roszczenie o ustanowienie tego prawa, co potwierdza, że wydatki czynione są na przyszły lokal dla ściśle określonej osoby (art. 9 ust. 2 u.w.l.)."

Dalej Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 22 września 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1886/19 stwierdził, że: „Odmienna wykładnia powołanych przepisów skutkowałaby niezrealizowaniem wskazanego celu przepisu. Ponadto różnicowałaby w sposób niczym nieuzasadniony sytuację tych podatników, którzy samodzielnie budują (są samodzielnymi inwestorami) budynki od tych, którzy korzystając z możliwości istniejących i akceptowanych przez Państwo (które nawet poprzez ustawę chroni osoby nabywające lokale i domy od deweloperów) kupują lokale i domy (nowobudowane) od deweloperów. Wykładnia powinna brać pod uwagę kontekst konstytucyjny w postaci unormowanej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP zasady równości i jednakowego traktowania przez władze publiczne. Zasada ta polega na tym, że wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się

daną cechą istotną w równym stopniu, mają być traktowane równo, bez zróżnicowań dyskryminujących i faworyzujących. Na gruncie prawa daninowego wyraża się to w zakazie dyskryminacji podatkowej, a z taką sytuacją mielibyśmy do czynienia w przypadku odmiennego traktowania podatników samodzielnie budujących budynki i kupujących lokale od deweloperów.

Zatem wykładnia językowa, systemowa i celowościowa prowadzą do wspólnego wniosku, że wpłaty dokonywane przez nabywcę w wykonaniu umowy deweloperskiej są wydatkami na budowę własnego lokalu mieszkalnego, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 pkt d) u.p.d. o.f. Wydatki te uprawniają do zwolnienia, nawet jeżeli w okresie dwóch lat od zbycia domu nie zostanie oddany do użytku”.

Uwzględniając powyższe stanowisko wyrażone w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 września 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1886/19, wydatki poniesione przez Wnioskodawczynię w związku z realizacją umowy z deweloperem, na poczet ceny nabycia, po jego wybudowaniu, lokalu mieszkalnego, należy uznać jako wydatki na budowę, o których mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji Wnioskodawczyni może skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Mając na uwadze przedstawiony we wniosku stan faktyczny oraz powołane przepisy prawa stwierdzić należy, że nienastępujące w wykonaniu działalności gospodarczej, odpłatne zbycie w dniu 8 marca 2017 r. udziału w nieruchomości stanowiącej lokal mieszkalny, nabytego przez Wnioskodawczynię w spadku po ojcu zmarłym w 2003 r., nie stanowi źródła przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych ze względu na upływ pięcioletniego terminu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Natomiast, odpłatne zbycie przez Wnioskodawczynię w dniu 8 marca 2017 r. udziału w nieruchomości stanowiącej lokal mieszkalny, nabytego w drodze spadku po matce zmarłej w 2015 r., z uwagi na fakt, że jego odpłatne zbycie nastąpiło przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie ww. udziału, stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadach określonych w art. 30e ww. ustawy.

Jednakże zawarcie w 2018 r. umowy deweloperskiej i wydatkowanie środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży przedmiotowego udziału w ww. lokalu mieszkalnym, na nabycie lokalu mieszkalnego, w którym Wnioskodawczyni będzie realizowała własne potrzeby mieszkaniowe, korzysta ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Kwota uzyskana ze sprzedaży udziału w ww. lokalu mieszkalnym, nabytego w spadku po matce w 2015 r., która została zapłacona deweloperowi na podstawie zawartej w dniu 30 listopada 2018 r. umowy deweloperskiej, stanowi bowiem wydatek na budowę własnego lokalu mieszkalnego, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem, Wnioskodawczyni nie jest zobowiązana do opodatkowania uzyskanego z ww. tytułu dochodu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Panią i stanu prawnego który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

Niniejszą interpretację oparto na przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym, bowiem niniejsza interpretacja stanowi ponowne rozstrzygnięcie tej samej sprawy w wyniku

prawomocnego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 22 września 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1886/19.

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 zaskarzania 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.).