

# Interpretacja indywidualna

|                       |                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ID informacji:        | 582238                                                                                                                                                                                                                                              |
| Kategoria informacji: | Interpretacja indywidualna                                                                                                                                                                                                                          |
| Status informacji:    | Aktualna                                                                                                                                                                                                                                            |
| Data publikacji:      | 2024-03-29T12:39:02.673                                                                                                                                                                                                                             |
| Tytuł (teza):         | Czasowe wynajmowanie ww. lokali mieszkalnych nie wyklucza możliwości skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, w przypadku, gdy lokale mieszkalne nabyte zostały w celu realizacji Pana potrzeb mieszkaniowych. |
| Autor informacji:     | <ul style="list-style-type: none"><li>• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej</li></ul>                                                                                                                                                            |
| Data wydania:         | 2024-03-21T11:38:53.964                                                                                                                                                                                                                             |
| Sygnatura:            | 0114-KDIP3-1.4011.1089.2023.2.PT                                                                                                                                                                                                                    |
| Słowa kluczowe:       | <ul style="list-style-type: none"><li>• cel-cele mieszkaniowe</li><li>• nieruchomości-sprzedaż nieruchomości</li><li>• wynajem</li><li>• zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe</li></ul>                                                               |
| Przepis:              | <ul style="list-style-type: none"><li>• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131</li></ul>                                                                                                            |
| Zagadnienie:          | <ul style="list-style-type: none"><li>• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.</li></ul>                                             |
| Załączniki:           | brak                                                                                                                                                                                                                                                |

## Treść:

### Interpretacja indywidualna - stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

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

### Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

8 grudnia 2023 r. wpłynął Pana wniosek z 3 listopada 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych. Uzupełnił go Pan - w odpowiedzi na wezwanie - pismem złożonym 19 lutego 2024 r. (data wpływu 21 lutego 2024 r.).

Treść wniosku jest następująca:

### **Opis stanu faktycznego**

Dnia 18 lipca 2018 r. aktem notarialnym repetytorium A: (...) / 2018 Wnioskodawca sprzedał nieruchomość położoną w (...), składającą się z działek oznaczonych numerami: 1 i 2, obszaru 0,0538 ha za cenę 35.000,00 zł.

Powyższą nieruchomość Wnioskodawca posiadał krócej niż 5 lat licząc od końca roku w którym dokonano nabycia.

Z tytułu sprzedaży powyższej nieruchomości wyniknął dochód w kwocie 19.135,84 zł, który Wnioskodawca zobowiązał się w PIT-39 za 2018 r. wydatkować na własne cele mieszkaniowe, wskazując w zeznaniu PIT-39 całość dochodu jako kwota dochodu zwolnionego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.

Dnia 9 marca 2020 r. aktem notarialnym repetytorium A: (...) / 2020 Wnioskodawca sprzedał nieruchomość położoną w (...). składającą się z działek oznaczonych numerami: 3 i 4, obszaru 0,0501 ha wraz z udziałem w działce nr 5, obszaru 0,0310 ha za cenę 47.000,00 zł. Powyższą nieruchomość Wnioskodawca także posiadał krócej niż 5 lat licząc od końca roku w którym dokonano nabycia. Z tytułu sprzedaży powyższej nieruchomości wyniknął dochód w kwocie 30.772,73 zł, który Wnioskodawca zobowiązał się w PIT-39 za 2020 r. wydatkować na własne cele mieszkaniowe, wskazując w zeznaniu PIT-39 całość dochodu jako kwota dochodu zwolnionego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.

Dnia 8 października 2020 r. aktem notarialnym repetytorium A: (...) / 2020 Wnioskodawca zakupił na współwłasność wraz z dwoma braćmi i babcią lokal mieszkalny wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej oraz udział w działkach nr 6 i 7 na których budynek jest usytuowany, którego cena za przysługujący mu udział w lokalu wyniosła 50.000,00 zł.

Miejszem położenia lokalu mieszkalnego zakupionego w dniu 8 października 2020 r. jest (...).

W powyższym lokalu od 2020 roku Wnioskodawca zamieszkiwał tj. realizował własne cele mieszkaniowe.

Dnia 9 sierpnia 2021 r. aktem notarialnym repetytorium A: (...) / 2021 Wnioskodawca zakupił na współwłasność wraz z dwoma braćmi lokal mieszkalny wraz z udziałem w części wspólnej nieruchomości, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali oraz udział w działkach nr 8, 9 i 10 na których budynek jest usytuowany, którego cena za przysługujący mu udział w lokalu wyniosła 70.000,00 zł. Miejszem położenia lokalu mieszkalnego zakupionego w dniu 9 sierpnia 2021 r. jest (...). W powyższym lokalu od sierpnia 2021 r. Wnioskodawca także zamieszkiwał w zależności od sytuacji życiowej aż do dnia 6 sierpnia 2023 r. tj. Wnioskodawca realizował własne cele mieszkaniowe.

Powyższe zakupy lokali mieszkalnych na współwłasność z braćmi i babcią Wnioskodawcy były podyktowane względami finansowymi, żadne ze współwłaścicieli z osobna nie było w stanie samodzielnie ich zakupić.

Zarówno Wnioskodawca jak i jego bracia są kawalerami, często zamieszkiwali w powyższych lokalach mieszkalnych w różnych częstotliwościach czasowych. Tryb życia Wnioskodawcy sprawia, iż często przebywa w poza miejscem swojego zamieszkania zarówno w sprawach zawodowych jak i osobistych. Bracia Wnioskodawcy także mają podobny styl życia i zdarzało się, iż powyższe mieszkania często stały przez pewien czas puste, a należało opłacać za nie koszty administracyjne.

Wspólną decyzją współwłaścicieli lokal mieszkalny zakupiony w dniu 9 sierpnia 2021 r. aktem notarialnym repetytorium A: (...)/2021 znajdujący się w (...) został wynajęty od dnia 7 sierpnia 2023 r.

Po tej dacie ponownie Wnioskodawca ponownie zamieszkał tylko w lokalu zakupionym dnia 8 października 2020 r. przy ul. (...).

Powyższy lokal mieszkalny zakupiony dnia 8 października 2020 r. aktem notarialnym repetytorium A: (...)/2020 wspólną decyzją współwłaścicieli także został wynajęty dnia 19 października 2023 r. Na dzień dzisiejszy Wnioskodawca nie jest w stanie określić końcowego okresu najmu obydwu lokali, najem będzie trwał nie krócej niż rok, a nie dłużej niż kilka lat.

### **Uzupełnienie opisu stanu faktycznego**

W uzupełnieniu wniosku Wnioskodawca podaje właściwą datę sprzedaży - 18 lipca 2018 r. i 9 marca 2020 r.

Powyższy zakup obu nieruchomości miał charakter złożony, odbywał się w wyniku zakupu większej powierzchni gruntu przez kilka osób i jego podziału wraz ze zniesieniem współwłasności. Odbyło się to ze względu na fakt, iż kupowana działka miała dużą powierzchnię i do zabudowy dla jednej osoby była zbyt duża. Również cena za całość działki dla jednej osoby stanowiła barierę finansową. Zainteresowani doszli więc do wniosku, iż zakupią ją w kilka osób i się podzielą.

Dnia 2 marca 2015 r. aktem notarialnym repetytorium A: (...)/2015 Wnioskodawca zakupił udział 527/4000 w działce 12 oraz udział 10/100 w działce 11 w miejscowości (...).

Powyższa działka 12 miała obszar 0,4000 ha. Udział wynoszący 79/100 części w działki 11 miał obszar 0,0546 ha-był przeznaczony na drogę dojazdową.

Dnia 14 kwietnia 2016 r. w wyniku podziału działki 12 i umowy zniesienia współwłasności oraz darowizny zawartej aktem notarialnym repertorium A: (...)/2016 Wnioskodawca stał się współwłaścicielem 1/2 działki powstałej po podziale nr 13 obszaru 0,0984 ha wraz z bratem R.S. oraz właścicielem udziału po 1/10 w działce 17 i właścicielem dodatkowego udziału 3/100 w działce numer 11 obszaru 0,0546 ha.

Z ustaleń z bratem Wnioskodawca miał plany aby w przyszłości na tej działce postawić dom dwurodzinny w którym bracia mieli zamieszkać z przyszłymi rodzinami.

Jednakże w czasie wyodrębnienia wspólnej działki bracia zaczęli mieć wątpliwości czy to dobry pomysł mieszkać tak blisko siebie, przy czym w rozmowach między nimi wynikło, iż każdy z nich ma inną wizję ich wspólnego domu.

Bracia postanowili dokupić część sąsiedniej działki aby w ten sposób po podziale uzyskać odrębne działki których będą odrębnymi właścicielami.

Dnia 22 kwietnia 2016 r. aktem notarialnym repertorium A: (...)/2016 Wnioskodawca kupił wraz z bratem R.S. udziały wynoszące po 1331/5424 każdy w sąsiedniej działce nr 15 obszaru 0,26 ha. Dnia 19 października 2017 r. aktem notarialnym repertorium A: (...)/2017 na podstawie umowy zniesienia współwłasności oraz darowizny w wyniku podziału działki nr 15, 13 Wnioskodawca stał się właścicielem działek nr 1, 3 obszaru 0.0518 ha oraz nr 14, 2, 4 obszaru 0,0557 ha oraz udziału w działce 5-stanowiącą drogę dojazdową.

Działki nr 1, 2 tworzyły zorganizowaną całość, także działki nr 3, 4 tworzyły zorganizowaną całość i posiadały udział w drodze tj. w działce nr 5. Działka 1 nie ma dostępu do drogi i przylega do działki 2, działka 3 nie ma dostępu do drogi i przylega do działki 4 i z osobna są zbyt małe aby zbudować na nich dom.

Cały przychód, który Wnioskodawca uzyskał ze sprzedaży nieruchomości zarówno w 2018 r. jak i w 2020 r. wydatkował w okresie nie później niż trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, na nabycie udziałów w lokalach mieszkalnych.

Dnia 18 lipca 2018 r. aktem notarialnym repetytorium A: (...)/2018 Wnioskodawca sprzedał nieruchomość położoną w (...). składającą się z działek oznaczonych numerami: 1 i 2, obszaru 0,05538 ha za cenę 35.000,00 zł. Dnia 9 marca 2020 r. aktem notarialnym repetytorium A: (...)/2020 sprzedałem nieruchomość położoną w (...), składającą się z działek oznaczonych numerami: 3 i 4, obszaru 0,0501 ha wraz z udziałem w działce nr 5. obszaru 0.0310 ha za cenę 47.000.00 zł.

Dnia 8 października 2020 r. aktem notarialnym repetytorium A: (...)/2020 Wnioskodawca zakupił na współwłasność wraz z dwoma braćmi i babcią lokal mieszkalny wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej oraz udział w działkach nr 6 i 7 na których budynek jest usytuowany, którego cena za przysługujący mu udział w lokalu wyniosła 50.000.00 zł.

Dnia 9 sierpnia 2021 r. aktem notarialnym repetytorium A: (...)/2021 Wnioskodawca zakupił na współwłasność wraz z dwoma braćmi lokal mieszkalny wraz z udziałem w części wspólnej nieruchomości, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali oraz udział w działkach nr 8, 9 i 10 na których budynek jest usytuowany, którego cena za przysługujący mu udział w lokalu wyniosła 70.000.00 zł.

Sprzedaż powyższych nieruchomości nie nastąpiła w wykonywaniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Celem nabycia udziałów w nieruchomościach mieszkalnych było zapewnienie sobie miejsc do mieszkania. Zakup udziałów dwóch lokalach mieszkalnych wystąpił w celu realizowania własnych celów mieszkaniowych.

Powyższe zakupy lokali mieszkalnych na współwłasność z braćmi i babcią były podyktowane względami finansowymi, żadne ze współwłaścicieli z osobna nie było w stanie samodzielnie ich zakupić.

W przyszłości Wnioskodawca będzie zamieszkiwał w nabytym mieszkaniu (zarówno jednym jak i drugim). W ocenie Wnioskodawcy nakładem na własne cele mieszkaniowe jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości na poczet zapewnienia sobie warunków mieszkaniowych.

W art. 25 Kodeksu Cywilnego stwierdzono, iż miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Ustawodawca nie powołał w powyższym przepisie konkretnego, jednego adresu lecz wyłącznie miejscowość. Należy wziąć pod uwagę że nie każda osoba ciągle zamieszkuje w jednym miejscu. Jestem osobą która od paru lat zawodowo pracuje w Wojskach Obrony Terytorialnej co wiąże się z faktem, iż część roku spędzam w koszarach lub na placówkach zgodnie z rozkazami przełożonych. Nie mam na dzień dzisiejszy określonego stałego schematu życia.

Także przez fakt, iż Wnioskodawca nie ma jeszcze unormowanej sytuacji rodzinnej (jest kawalerem) doszło do sytuacji kiedy po upływie pewnego czasu zmienił swoje decyzje. Wnioskodawca najpierw chciał w przyszłości wybudować wspólny dom z bratem na działce w (...), później z bratem doszedł do wniosku iż lepiej będzie samemu a po pewnym czasie stwierdził, iż mieszkanie tak daleko poza miastem będzie mocno uciążliwe pod względem komunikacji. Do tego dochodził fakt, iż budowa domu byłaby kosztowna i trwałaby zapewne wiele długich lat, podczas których nie miałby gdzie mieszkać. Stąd decyzja aby jednak mieszkać w mieście. Obecnie sytuacja zawodowa Wnioskodawcy i osobista także się zmienia i ma to wpływ na fakt w którym aktualnie miejscu mieszkam, czyli w którym realizuje swoje cele mieszkaniowe. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w innych interpretacjach potwierdził, że cele mieszkaniowe można realizować w więcej niż jednej nieruchomości pod warunkiem zamieszkiwania w nich.

Ustawodawca nie zastrzegł, że własne cele mieszkaniowe podatnika ograniczać się muszą do posiadania tylko jednej nieruchomości mieszkalnej. Zatem osoba, która posiada miejsce zamieszkania, może nabyć kolejną nieruchomość mieszkalną w celu zaspokojenia własnych celów mieszkaniowych w obecnym czasie lub w przyszłości.

Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabędzie lokal mieszkalny w celu zamieszkania w nim, ale w lokalu tym z różnych powodów przestaje mieszkać i ponownie zamieszka po upływie określonego czasu. W takim przypadku, prawa do zwolnienia nie pozbawia podatnika okoliczność, że np. przez jakiś czas lokal będzie wynajmowany.

Naczelny Sąd Administracyjny, który w swoich orzeczeniach wyraźnie wskazuje na to, że zwrotu „własne cele mieszkaniowe” nie można rozumieć wąsko. Bez znaczenia powinno być to, że kupując nową nieruchomość podatnik ma gdzie mieszkać, że jedna z nieruchomości jest czasowo wynajmowana innym osobom, czy też fakt zakupu drugiej nieruchomości w związku z tym, że podatnik koncentruje swoje życie rodzinne i zawodowe w dwóch oddalonych od siebie miejscach.

Zawarte umowy najmu mają charakter okazjonalny, krótkotrwały. Przychód z najmu mieszkania położonego w (...) opodatkowany jest przez brata Wnioskodawcy zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Wynajem przez jego osobę został uregulowany dnia 7 sierpnia 2023 r. umową quoad usum określającą sposób korzystania z nieruchomości w celu wynajmu przeznaczony nieodpłatnie do wyłącznego korzystania dla R.S. Natomiast lokal mieszkalny położony w (...) został dnia 18 października 2023 r. umową quoad usum określającą sposób korzystania z nieruchomości w celu wynajmu przeznaczony nieodpłatnie do wyłącznego korzystania dla brata Wnioskodawcy J. S. który także odprowadza podatek z najmu w formie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych.

Wnioskodawca jest właścicielem działki 14 obręb (...), obszaru 0,0036 ha w miejscowości (...).

Od 22 lutego 2023 r. Wnioskodawca jest współwłaścicielem w udziale 2/9 działki nr 4, (...). Umów najmu, dzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze Wnioskodawca nie zawierał na powyższe nieruchomości.

### **Pytanie**

Czy Wnioskodawca może skorzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w związku z przeznaczeniem środków pochodzących ze zbycia działek dnia 18 lipca 2018 r. Rep.: A: (...) /2018 oraz środków pochodzących ze zbycia działek dnia 9 marca 2020 r. Rep.: A: (...) /2020 na nabycie udziału w lokalu mieszkalnym zakupionym dnia 8 października 2020 r. Repertorium A: (...) /2020r oraz udziału w lokalu mieszkalnym zakupionym dnia 9 sierpnia 2021 r. Repertorium A: (...) /2021 r. na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych, a jedynie czasowo z przeznaczeniem na wynajem ?

### **Pana stanowisko w sprawie**

Wnioskodawca sądzi, iż w jego przypadku, na gruncie obecnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego, może skorzystać ze zwolnienia przedmiotowego z obowiązku zapłat ww. podatku - na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z powstaniem dochodu ze sprzedaży działek dnia 18 lipca 2018 r. Rep.: A: (...) /2018 oraz dnia 9 marca 2020 r. Rep.: A: (...) /2020 na nabycie udziału w lokalu mieszkalnym zakupionym dnia 8 października 2020 r. Repertorium A: (...) /2020r oraz nabycie udziału w lokalu mieszkalnym zakupionym dnia 9 sierpnia 2021 r. Repertorium A: (...) /2021 r. na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych a jedynie czasowo z przeznaczeniem na wynajem.

Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie określa kiedy i jak długo podatnik

powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabędzie lokal mieszkalny w celu zamieszkania w nim, ale w lokalu tym z różnych powodów przestaje mieszkać i ponownie zamieszka po upływie określonego czasu. W takim przypadku, prawa do zwolnienia nie pozbawia podatnika okoliczność, że np. przez jakiś czas lokal będzie wynajmowany.

Zdaniem Wnioskodawcy nie jest więc przeszkodą dla zastosowania zwolnienia o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 wynajęcie nieruchomości mieszkalnej i to zarówno przed realizacją własnego celu mieszkaniowego, jak i już po tym fakcie. Ważne jest jedynie to, że nieruchomość została nabyta z zamiarem realizacji własnego celu mieszkaniowego czy to od razu po jej nabyciu, czy też w czasie późniejszym. Ponadto, okoliczność, że jest współwłaścicielem tych dwóch nieruchomości mieszkalnych i realizuje cele mieszkaniowe w więcej niż jednej nieruchomości jest bez znaczenia. Decydujące jest to, że mieszkał, zamieszka w nabytych lokalach mieszkalnych i w przyszłości także będzie w nich zaspokajając własne cele mieszkaniowe.

Swoje stanowisko Wnioskodawca oparł na interpretacjach podatkowych w bardzo podobnych przypadkach, wyrokach sądów administracyjnych i wyrokach NSA.

### **Ocena stanowiska**

Stanowisko, które przedstawił Pan 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 2018 r. poz. 1509 ze zm.; t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1426 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.

Z kolei, jak stanowi art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy:

Źródłem przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- d) innych rzeczy,

- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a)-c) - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Podkreślam, że przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy 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, jeżeli nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej, 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 i nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej - nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 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.

W przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) cytowanej ustawy, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskanego z tego tytułu dochodu ma zatem ustalenie momentu oraz sposobu ich nabycia.

Z opisu sprawy wynika, że dnia 2 marca 2015 r. zakupił Pan udział 527/4000 w działce 12 oraz udział 10/100 w działce 11 w miejscowości (...). Powyższa działka 12 miała obszar 0,4000 ha. Udział wynoszący 79/100 części w działce 11 miał obszar 0,0546 ha-był przeznaczony na drogę dojazdową. Dnia 14 kwietnia 2016 r. w wyniku podziału działki 12 i umowy zniesienia współwłasności oraz darowizny zawartej aktem notarialnym stał się Pan współwłaścicielem 1/2 działki powstałej po podziale nr 13 obszaru 0,0984 ha wraz z bratem R.S. oraz właścicielem udziału po 1/10 w działce 17 i właścicielem dodatkowego udziału 3/100 w działce numer 11 obszaru 0,0546 ha. Z ustaleń z bratem miał Pan plany aby w przyszłości na tej działce postawić dom dwurodzinny w którym bracie mieli zamieszkać z przyszłymi rodzinami. Jednakże w czasie wyodrębnienia wspólnej działki bracia zaczęli mieć wątpliwości czy to dobry pomysł mieszkać tak blisko siebie, przy czym w rozmowach między nimi wynikło, iż każdy z nich ma inną wizję ich wspólnego domu. Bracia postanowili dokupić część sąsiedniej działki aby w ten sposób po podziale uzyskać odrębne działki których będą odrębnymi właścicielami. Dnia 22 kwietnia 2016 r. kupił Pan wraz z bratem R.S. udziały wynoszące po 1331/5424 każdy w sąsiedniej działce nr 15 obszaru 0,26 ha. Dnia 19 października 2017 r. na podstawie umowy zniesienia współwłasności oraz darowizny w wyniku podziału działki nr 15, 13 stał się Pan właścicielem działek nr 1, 3 obszaru 0,0518 ha oraz nr 14, 2, 4 obszaru 0,0557 ha oraz udziału w działce 5-stanowiącą drogę dojazdową.

Działki nr 1, 2 tworzyły zorganizowaną całość, także działki nr 3, 4 tworzyły zorganizowaną całość i posiadały udział w drodze tj. w działce nr 5. Działka 1 nie ma dostępu do drogi i przylega do działki 2, działka 3 nie ma dostępu do drogi i przylega do działki 4 i z osobną są zbyt małe aby zbudować na nich dom. Cały przychód, który uzyskał Pan ze sprzedaży nieruchomości zarówno w 2018 r. jak i w 2020 r. wydatkował w okresie nie później niż trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, na nabycie udziałów w lokalach mieszkalnych. Dnia 18 lipca 2018 r. sprzedał Pan nieruchomość położoną w (...) składającą się z działek oznaczonych numerami: 1 i 2, obszaru 0,05538 ha za cenę 35000,00 zł. Dnia 9 marca 2020 r. sprzedał Pan nieruchomość położoną w (...), składającą się z działek oznaczonych numerami: 3 i 4, obszaru 0,0501 ha wraz z udziałem w działce nr 5. obszaru 0,0310 ha za cenę 47000,00 zł. Dnia 8 października 2020 r. zakupił Pan na współwłasność wraz z dwoma braćmi i babcią lokal mieszkalny wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej oraz udział w działkach nr 6 i 7 na których budynek jest usytuowany, którego cena za przysługujący Panu udział w lokalu wyniosła 50000,00 zł. Dnia 9 sierpnia 2021 r. zakupił Pan na współwłasność wraz z dwoma braćmi lokal mieszkalny wraz z udziałem w części wspólnej nieruchomości, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali oraz udział w działkach nr 8, 9 i 10 na których budynek jest usytuowany, którego cena za przysługujący Panu udział w lokalu wyniosła 70000,00 zł. Sprzedaż powyższych nieruchomości nie nastąpiła w wykonywaniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wobec powyższego, nienastępujące w wykonywaniu działalności gospodarczej odpłatne zbycie nieruchomości nastąpiło przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie i w związku z tym stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl 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, 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.

Zgodnie z uregulowaniami zawartymi w 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.

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.

Zgodnie z 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.

Stosownie do treści 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, 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.

Z kolei, jak stanowi 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.

W myśl natomiast 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 z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), może jednak na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - podlegać zwolnieniu z opodatkowania.

Stosownie do treści przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r.:

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.

W tym miejscu wskazać należy, że 29 grudnia 2020 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 23 grudnia 2020 r. w sprawie przedłużenia terminu na wydatkowanie na własne cele mieszkaniowe przychodu uzyskanego w 2018 r. z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2368).

Zgodnie z § 1 ww. rozporządzenia:

Przedłuża się do dnia 31 grudnia 2021 r. termin na wydatkowanie przez podatnika na własne cele mieszkaniowe przychodu uzyskanego w 2018 r. z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.).

W uzasadnieniu do projektu ww. rozporządzenia wskazano, że:

(...) W przypadku podatników, którzy dokonali odpłatnego zbycia w 2018 r., warunkiem zwolnienia jest wydatkowanie uzyskanych środków do końca 2020 r.

Zauważyć należy, że obecna sytuacja gospodarcza, spowodowana epidemią, w wielu przypadkach uniemożliwia podatnikom wypełnienie warunków zwolnienia z przyczyn od nich niezależnych. Ponadto, z dniem 1 stycznia 2019 r. weszła w życie ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2159), która wydłużyła okres wydatkowania przychodu z dwóch lat, do lat trzech. Na podstawie art. 16 wskazanej wyżej ustawy, zmiana ta obowiązuje w odniesieniu do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r. Zmiana ta oznacza, że podatnicy, którzy dokonali odpłatnego zbycia w 2019 r., aby skorzystać ze zwolnienia przedmiotowego, powinni wydatkować uzyskany przychód do końca 2022 r. Zatem trwająca obecnie epidemia nie wpływa bezpośrednio na sytuację podatkową podatników objętych przywołanymi zmianami.

Z powyższych przyczyn uzasadnione jest wydłużenie terminu na wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe podatnikom uzyskującym przychody ze zbycia nieruchomości i praw majątkowych w 2018 r., co pozwoli na zastosowanie zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2009 r. do 31 grudnia 2018 r. (...)

W odniesieniu do przedstawionego przez Pana zdarzenia przyszłego znajduje zastosowanie powyższy przepis przedłużający do 31 grudnia 2021 r. termin na wydatkowanie na własne cele mieszkaniowe przychodu uzyskanego w 2018 r. z odpłatnego zbycia udziału w nieruchomości, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zastrzeżenia wymaga, że od dnia 1 stycznia 2019 r. zmianie uległa treść powołanego wyżej przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stosownie do art. 1 pkt 5 lit. a) tiret drugie ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2159), w powołanym przepisie wyrazy „dwóch lat” zastępuje się wyrazami „trzech lat”. W myśl art. 16 wskazanej ustawy zmieniającej przepisy ustaw zmienianych w art. 1-3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. stanowi, 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 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.

Tym samym, termin na wydatkowanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości dokonanego w 2020 r., upływa z dniem 31 grudnia 2023 r.

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 wymienione w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

P - przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

Wyjaśniam, że powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości (prawa majątkowego), 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.

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z

opodatkowania, wymienione zostały w art. 21 ust. 25 pkt 1-3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do treści 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.

Na mocy art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r.:

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.

Zgodnie z art. 21 ust. 25a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.:

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.

Natomiast 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.

Wskazać w tym miejscu należy, że ulgi i zwolnienia są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483 ze zm.) stanowiącego, że:

Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Oznacza to, że wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. Tym samym podkreślenia wymaga fakt, że tylko określone zdarzenia prawne, bądź spełnienie określonych przesłanek, od których ustawodawca uzależnia prawo do zwolnienia z opodatkowania, skutkuje zwolnieniem dochodu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że w prawie podatkowym w stosunku do wszelkich ulg i zwolnień zabronione jest stosowanie rozszerzającej wykładni przepisów.

Z istoty rozwiązania zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości i określonych praw majątkowych w terminie nie później niż w terminie określonym ww. przepisami, na wskazane w art. 21 ust. 25 pkt 1-2 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe. Zawarte w tym przepisie wyliczenie tzw. wydatków mieszkaniowych, których realizacja uprawnia do zastosowania ww. zwolnienia ma charakter enumeratywny (wyczerpujący). 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.

Przy zwolnieniu uwzględnić można tylko takie wydatki, które poniesione zostaną na „własne cele mieszkaniowe”. Przy czym „własne cele mieszkaniowe” należy rozumieć jednoznacznie zgodnie z wykładnią literalną. Podkreślenia wymaga bowiem, że ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wpływa daleko idąca konsekwencja zawarta w stwierdzeniu „własne cele mieszkaniowe”. U podstaw omawianego zwolnienia leży bowiem założenie, że nie powinny być opodatkowane środki wydane na realizację własnego celu mieszkaniowego zbywającego. Powyższy warunek wynika wprost z brzmienia przepisu normującego zwolnienie. Warunkiem zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych. 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.

W świetle takiego wyjaśnienia nie zaspokaja swoich własnych celów mieszkaniowych osoba, która np. posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne nieruchomości w celach lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu, remontu celem

późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem lub dla realizacji potrzeb mieszkaniowych innych osób, np. dzieci lub najemców. Same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu lokalu w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych nie są wystarczające do uzyskania zwolnienia podatkowego. Nie wystarczy poczynienie wydatków na nabycie, lecz konieczne jest, aby nastąpiło to jednocześnie w celu realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych.

W przypadku nabycia lokalu mieszkalnego ze środków ze sprzedaży innej nieruchomości podatnik faktycznie winien w nabytej nieruchomości własne cele mieszkaniowe realizować, a więc mieszkać. Nie wystarczy być zatem właścicielem lub współwłaścicielem nieruchomości - w nieruchomości tej trzeba jeszcze faktycznie zamieszkać.

Przy wskazaniu jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył lokal mieszkalny w celu zamieszkania w nim, ale w lokalu tym - z różnych powodów - zamieszka po upływie określonego czasu. W takim przypadku, prawa do zwolnienia nie pozbawia podatnika okoliczność, że np. przez jakiś czas lokal będzie wynajmowany.

Co istotne, nie jest więc przeszkodą dla zastosowania omawianego zwolnienia wynajęcie nieruchomości mieszkalnej (lokalu mieszkalnego) innemu podmiotowi - i to zarówno przed realizacją własnego celu mieszkaniowego, jak i już po tym fakcie. Innymi słowy, nie ma znaczenia kolejność wykonywanych działań. Ważne jest jedynie to, że nieruchomość (lokal mieszkalny) została nabyta z zamiarem realizacji własnego celu mieszkaniowego - czy to od razu po jej nabyciu, czy też w czasie późniejszym.

Z opisu sprawy wynika, że przychód, który Pan uzyskał ze sprzedaży nieruchomości, zarówno w 2018 r., jak i w 2020 r., wydatkował Pan w części w okresie nie później niż trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, na nabycie udziałów w lokalach mieszkalnych. Zakup udziałów w dwóch lokalach mieszkalnych nastąpił w celu realizowania własnych celów mieszkaniowych. Powyższe zakupy lokali mieszkalnych na współwłasność z braćmi i babcią były podyktowane względami finansowymi, żadne ze współwłaścicieli z osobna nie było w stanie samodzielnie ich zakupić. Dnia 8 października 2020 r. zakupił Pan na współwłasność wraz z dwoma braćmi i babcią lokal mieszkalny wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej oraz udział w działkach nr 6 i nr 7, na których budynek jest usytuowany, którego cena za przysługujący Panu udział w lokalu wyniosła 50 000 zł. Miejszem położenia lokalu mieszkalnego zakupionego w dniu 8 października 2020 r. jest (...). W powyższym lokalu od 2020 r. zamieszkiwał Pan, tj. realizował własne cele mieszkaniowe.

Dnia 9 sierpnia 2021 r. zakupił Pan na współwłasność wraz z dwoma braćmi lokal mieszkalny wraz z udziałem w części wspólnej nieruchomości, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali oraz udział w działkach nr 8, nr 9 i nr 10, na których budynek jest usytuowany, którego cena za przysługujący Panu udział w lokalu wyniosła 70 000 zł. Miejszem położenia lokalu mieszkalnego zakupionego w dniu 9 sierpnia 2021 r. jest (...). W powyższym lokalu od sierpnia 2021 r. także Pan zamieszkiwał w zależności od sytuacji życiowej, aż do dnia 6 sierpnia 2023 r., tj. realizował własne cele mieszkaniowe. W przyszłości będzie Pan zamieszkiwał w nabytym mieszkaniu (zarówno jednym jak i drugim). Jest Pan osobą młodą, która jeszcze nie założyła swojej rodziny i nie ma określonego schematu życia. Zarówno Pan, jak i Pana bracia, są kawalerami, często zamieszkiwali w powyższych lokalach mieszkalnych, w różnych częstotliwościach czasowych. Pana tryb życia sprawia, że często przebywał Pan poza miejscem swojego zamieszkania zarówno w sprawach zawodowych, jak i osobistych. Na chwilę obecną obydwa lokale mieszkalne są wynajmowane. Nie jest Pan w stanie określić końcowego okresu najmu obydwu lokali, najem będzie trwał nie krócej niż rok, a nie dłużej niż kilka lat.

Skoro po nabyciu udziałów w lokalach mieszkalnych mieszkał Pan w tych lokalach i w przyszłości zamierza Pan mieszkać w jednym i w drugim z zakupionych lokali mieszkalnych

oraz będzie w nich realizował własne cele mieszkaniowe, to okoliczność, że te lokale mieszkalne są czasowo wynajmowane ze względu na Pana sytuację osobistą (jest Pan osobą młodą, która jeszcze nie założyła swojej rodziny i nie ma określonego schematu życia), nie stoi na przeszkodzie dla zastosowania zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wobec przedstawionego we wniosku opisu sprawy oraz powołanych przepisów prawa stwierdzam, że nienastępujące w wykonaniu działalności gospodarczej odpłatne zbycie przez Pana w 2018 r. i w 2020 r. nieruchomości przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie, stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z którego dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 30e ww. ustawy. Jednakże, wydatkowanie części przychodu ze sprzedaży ww. nieruchomości na zakup w 2020 r. i w 2021 r. udziałów lokach mieszkalnych, w których Pan mieszkał i w których zamierza Pan w przyszłości realizować własne potrzeby mieszkaniowe, uprawnia Pana do zwolnienia od podatku dochodu z odpłatnego zbycia w wysokości odpowiadającej iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na ww. cel mieszkaniowy w przychodzie z odpłatnego nieruchomości, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podkreślam, że ww. zwolnieniem od podatku objęty będzie dochód w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na ww. cel mieszkaniowy w przychodzie z odpłatnego nieruchomości. Czasowe wynajmowanie ww. lokali mieszkalnych nie wyklucza możliwości skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w przypadku, gdy lokale mieszkalne nabyte zostały w celu realizacji Pana potrzeb mieszkaniowych.

## **Dodatkowe informacje**

### **Informacja o zakresie rozstrzygnięcia**

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

Procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretacje opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku - nie prowadzi postępowania dowodowego. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ma na celu wyjaśnienie wątpliwości co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego materialnego do określonego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego.

Przedmiotem interpretacji wydanej na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) jest sam przepis prawa. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest ustalanie stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), stanowi to bowiem 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. Organ nie prowadzi postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku do tych okoliczności wyraża swoje stanowisko, które zawsze musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez Wnioskodawcę. Jeżeli zatem, przedstawiony we wniosku stan faktyczny będzie różnił się od występującego w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie Pana chroniła w zakresie rzeczywiście zaistniałego stanu faktycznego.

### **Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji**

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14n ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 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 Pan 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 - Dz. U. z 2023 r. poz. 259; 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.).