

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	585907
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-05-13T11:36:15.202
Tytuł (teza):	Odpłatne zbycie lokalu mieszkalnego i możliwości skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT.
Autor informacji:	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-04-29T10:23:13.792
Sygnatura:	0114-KDIP3-1.4011.149.2024.2.LS
Słowa kluczowe:	- cel-cele mieszkaniowe - lokal-lokal mieszkalny - lokal-sprzedaż lokalu - miejsce-miejsce postojowe - mieszkanie-sprzedaż mieszkania - zbycie-odpłatne zbycie
Przepis:	[PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
Zagadnienie:	Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.
Załączniki:	brak

Treść:

Interpretacja indywidualna - stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

stwierdzam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

13 lutego 2024 r. wpłynął Pana wniosek z 7 lutego 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy skutków podatkowych odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego i możliwości skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Uzupełnił go Pan - w odpowiedzi na wezwanie - pismem z 19 kwietnia 2024 r. (wpływ 26 kwietnia 2024 r.).

Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

P.H. [dalej: Wnioskodawca] w dniu 19 grudnia 2020 roku nabył w drodze dziedziczenia po zmarłym ojcu udział spadkowy w wysokości 1/2 części w prawie własności nieruchomości stanowiącej lokal mieszkalny położony w (...). Pozostały udział spadkowy w wysokości 1/2 części w prawie własności przedmiotowej nieruchomości został nabyty przez brata Wnioskodawcy. Akt notarialny poświadczenia dziedziczenia został sporządzony w dniu 24 lutego 2021 roku.

Ojciec wnioskodawcy (spadkodawca) nabył w drodze dziedziczenia, po zmarłym ojcu (dziadku Wnioskodawcy) całość praw do przedmiotowego lokalu mieszkalnego w 2018 r.

Ze względu na bardzo zły stan techniczny przedmiotowego lokalu mieszkalnego Wnioskodawca wraz z bratem zmuszony był do zbycia ww. lokalu w drodze sprzedaży. Konieczność sprzedaży przedmiotowego lokalu wynikała z braku posiadania przez samego Wnioskodawcę, jak również jego brata, wystarczających środków pieniężnych na ewentualne przeprowadzenie gruntownych prac remontowych umożliwiających nieuciążliwe korzystanie z nieruchomości. W tym względzie wskazać również należy, iż przedmiotowy lokal nie był ulepszany/odnawiany przez okres ostatnich 40 lat.

Sprzedaż przedmiotowego lokalu nastąpiła w dniu 21 lipca 2021 roku za łączną kwotę 384 000 zł.

Kwota pochodząca ze sprzedaży lokalu została podzielona w częściach równych na rzecz Wnioskodawcy i brata Wnioskodawcy. W związku z tym dochód Wnioskodawcy z tytułu sprzedaży przedmiotowej nieruchomości wynosił 192 000 zł.

Środki pieniężne pochodzące ze sprzedaży ww. nieruchomości Wnioskodawca wraz z małżonką, (z którą pozostaje w ustroju wspólności majątkowej (wspólności ustawowej)) przeznaczył na zakup lokalu mieszkalnego położonego w (...) oraz przynależnego do ww. lokalu miejsca postojowego za łączną kwotę 315 000 zł. Kupującym przedmiotowy lokal oraz przynależne do lokalu miejsce postojowe był Wnioskodawca wraz z małżonką. Umowa zakupu ww. lokalu mieszkalnego w formie aktu notarialnego została zawarta w dniu 19 grudnia 2023 r.

Jednocześnie, obecnie Wnioskodawca jest właścicielem lokalu mieszkalnego położonego w (...), w którym Wnioskodawca obecnie wraz z małżonką zamieszkuje.

Wnioskodawca zamierza zamieszkać sam w nabytym wraz z małżonką lokalu mieszkalnym położonym w (...), ze względu m.in. na brak odpowiednich warunków lokalowych w obecnie zamieszkiwanym przez Wnioskodawcę wraz z małżonką lokalu mieszkalnym.

Trudne warunki lokalowe wynikają głównie ze wskazanych poniżej okoliczności.

- 1) Ze względu na specyfikę pracy świadczonej przez Wnioskodawcę na podstawie umowy o pracę w trybie 8 godzin dziennie, a dodatkowo podejmowanej przez Wnioskodawcę dodatkowej aktywności w postaci świadczenia pracy na podstawie umowy zlecenia, tj. pełnienia funkcji trenera piłki nożnej co wymaga zapewnienia odpowiedniej ilości wypoczynku i możliwości wywiązywania się przez Wnioskodawcę z podejmowanych w ramach powyższego obowiązków, tj.: sporządzania konspektów i materiałów treningowych, tworzenia planów zajęć treningowych, opisów poszczególnych zawodników, sporządzania strategii meczów piłkarskich etc.

Podejmowanie powyższych aktywności wymaga od Wnioskodawcy odpowiednich warunków, a więc przebywania w ciszy i zapewnienia jakościowego wypoczynku.

- 2) Podejmowanie przez Wnioskodawcę ww. czynności jest obecnie znacząco utrudnione ze względu na specyfikę pracy świadczonej przez małżonkę Wnioskodawcy w trybie pracy zdalnej (na stanowisku sprzedawcy finansowego), co jednocześnie wiąże się z nienormowanym czasem pracy, podejmowaniem przez małżonkę Wnioskodawcy aktywności zawodowych często do późnych godzin nocnych, co skutecznie uniemożliwia Wnioskodawcy należyte wywiązywanie się z ciężących na Wnioskodawcy ww. obowiązków zawodowych.
- 3) Okresowego, cyklicznego (głównie w tzw. "okresie weekendowym") przebywania w zamieszkiwanym obecnie przez Wnioskodawcę i Jego małżonkę lokalu mieszkalnym studiującego poza miastem rodzinnym syna Wnioskodawcy wraz z partnerką, co skutkuje brakiem odpowiedniej przestrzeni mieszkalnej do podejmowania określonych przez Wnioskodawcę ww. działań.

Dodatkowo, w ocenie Wnioskodawcy wyżej wskazane okoliczności doprowadzają do nieustających konfliktów rodzinnych oddziałujących na stan psychiczny zarówno samego Wnioskodawcy, jak również Jego małżonki. Z tego względu Wnioskodawca podjął decyzję o przeznaczeniu nabytego lokalu mieszkalnego do zamieszkania przez siebie w trybie co najmniej kilku dni tygodniowo przez dłuższy czas.

Zamieszkiwanie przez Wnioskodawcę w przedmiotowym lokalu będzie miało zatem charakter cykliczny, trwający w dłuższym okresie czasu. Wnioskodawca nadmienia również, że nabyty lokal mieszkalny nie będzie wykorzystywany do celów zarobkowych (wynajem całości lub części lokalu) oraz, że nie będą mieszkali w nim inne osoby, niż sam Wnioskodawca.

Uzupełnienie i doprecyzowanie opisu zdarzenia przyszłego

Ad I a)

Podatnik wskazuje, iż formą prawną nabytego (zakupionego) lokalu mieszkalnego jest prawo własności. Przedmiotowy lokal mieszkalny został zakupiony przez Podatnika i Jego żonę od dewelopera na podstawie umowy końcowej, spisanej w formie aktu notarialnego. Obecnie, w toku jest zakładanie Księgi Wieczystej dla ww. lokalu mieszkalnego.

Ad I b)

Podatnik nabył przedmiotowy lokal w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych, tj. zamieszkania w nim.

Ad I c)

Podatnik w nabytym (zakupionym) lokalu mieszkalnym realizuje i zaspokaja własne cele mieszkaniowe i w nim zamieszkuje.

Ad I d)

Miejsce postojowe stanowi przynależność do lokalu mieszkalnego, tytułem prawnym do nabycia miejsca postojowego naziemnego było nabycie lokalu mieszkalnego.

Pytanie

Czy w przedstawionym opisie zdarzenia przyszłego przychód uzyskany przez Wnioskodawcę z tytułu zbycia lokalu mieszkalnego zostanie wydatkowany w celu realizacji przez Wnioskodawcę własnych celów mieszkaniowych stosownie do brzmienia przepisów art. 21 ust. 1 pkt 131 oraz art. 21 ust. 25 ustawy o PIT i tym samym będzie podlegał zwolnieniu przedmiotowemu od podatku dochodowego od osób fizycznych?

Pana stanowisko

W ocenie Wnioskodawcy, zgodnie z brzmieniem art. 21 ust. 25 ustawy o PIT wydatek poczyniony przez Wnioskodawcę na zakup lokalu mieszkalnego został poniesiony w celu realizacji przez Wnioskodawcę własnych celów mieszkaniowych i stosownie do treści art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT będzie podlegał zwolnieniu przedmiotowemu od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy.

Zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania wyrażoną w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 dalej: ustawa o PIT lub PIT) 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.

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c) ustawy o PIT podlegającym opodatkowaniu źródłem przychodu 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 - jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Zgodnie natomiast z art. 30e ustawy o PIT od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c trzeba zapłacić podatek dochodowy w wysokości 19% podstawy obliczenia podatku.

Jednocześnie w myśl art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczyniony od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały w art. 21 ust. 25 ustawy o PIT.

Mając na uwadze zaś brzmienie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o PIT za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem, - położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej

Stosownie zaś do art. 21 ust. 25a ustawy o PIT Wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie.

W związku z art. 21 ust. 28 ww. ustawy o PIT 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.

W tym miejscu wskazać należy, że z istoty rozwiązania zawartego w zacytowanym art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym została ona dokonana, na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe.

W nawiązaniu natomiast do art. 22 ust. 6d ustawy o PIT za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c) nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.

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

Podkreślenia wymaga również fakt, że bezsprzecznym jest iż katalog wydatków stanowiących "własne cele mieszkaniowe" podatnika, o którym mowa w art. 21 ust. 25 ww. ustawy ma charakter zamknięty "numerus clausus" i jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując przedmiotowe zwolnienie, w sposób jednoznaczny wskazał cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu ze sprzedaży.

Wyżej wskazany przez ustawodawcę katalog wydatków mogących stanowić "własne cele mieszkaniowe" obejmuje swym zakresem m.in. wymienione w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o PIT nabycie lokalu mieszkalnego.

W ocenie Wnioskodawcy zatem, odpłatne zbycie niniejszej nieruchomości zostało przez Niego dokonane przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jego nabycie w drodze dziedziczenia w związku z tym powstały stąd przychód powinien zostać opodatkowany podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie, osiągnięty przez Wnioskodawcę dochód ze sprzedaży ww. nieruchomości został w całości przeznaczony na zakup przez Wnioskodawcę kolejnego lokalu mieszkalnego, w którym Wnioskodawca zamierza realizować "własne cele mieszkaniowe". Podkreślenia wymaga fakt, iż przedmiotowy zakup lokalu miał miejsce w ciągu trzech lat od daty jego sprzedaży.

Wnioskodawca zamierza w zakupionym lokalu realizować własne cele mieszkaniowe poprzez zaspokajanie własnych potrzeb mieszkaniowych wyrażających się bezpośrednio w samym fakcie zamieszkiwania przez Wnioskodawcę, w okresie co najmniej kilku dni tygodniowo, w przedmiotowym lokalu. Zamieszkiwanie przez Wnioskodawcę będzie miało zatem charakter cykliczny, a więc powtarzający się. trwający w dłuższym okresie czasu. Dodatkowo, Wnioskodawca podkreśla, że nabyty lokal mieszkalny nie będzie wykorzystywany do celów zarobkowych (wynajem całości lub części lokalu) oraz, że nie będą w nim mieszkali inne osoby, niż sam Wnioskodawca.

Takie działanie w ocenie Wnioskodawcy realizuje wyrażone w ustawie o PIT przesłanki świadczące o realizacji "własnych" celów mieszkaniowych. Podkreślenia wymaga również fakt, że nadrzędnym celem jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu

zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie "własnych" potrzeb mieszkaniowych, co zdaniem Wnioskodawcy zaistnieje wskutek wystąpienia wyżej wskazanych okoliczności.

Wskazać należy, że fakt zamieszkiwania w nabytym lokalu mieszkalnym pozwoli jednocześnie Wnioskodawcy na realizację trudnych jak dotąd do zaspokojenia podstawowych celów mieszkaniowych, wynikających z trudnej sytuacji rodzinnej. Nie bez znaczenia pozostaje również, iż wskazane wyżej okoliczności negatywnie oddziałują na sferę zawodową Wnioskodawcy, co wynika (na chwilę obecną) wprost z braku odpowiednich warunków lokalowych do wykonywania ciążących na Wnioskodawcy zobowiązaniach zawodowych.

W związku z powyższym, w ocenie Wnioskodawcy, w przedstawionym opisie zdarzenia przyszłego przychód uzyskany przez Wnioskodawcę z tytułu zbycia lokalu mieszkalnego zostanie wydatkowany w celu realizacji przez Wnioskodawcę własnych celów mieszkaniowych stosownie do brzmienia przepisów art. 21 ust. 1 pkt 131 oraz art. 21 ust. 25 ustawy o PIT i tym samym będzie podlegał zwolnieniu przedmiotowemu od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Niniejsza teza znajduje potwierdzenie w licznych interpretacjach indywidualnych wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, [dalej: DKIS].

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 5 maja 2023 roku, sygn. 0115-KDIT3.4011.238.2023.3.AD DKIS przyjął, że: "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. Zwolnieniem tym nie są zatem objęte dochody ze sprzedaży nieruchomości i praw w przypadku przeznaczenia przychodu na nabycie innych nieruchomości lub praw w sytuacji, gdy czynności te wskazują np. na działanie o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym, inwestycyjnym lub innym nie wskazującym na działanie ukierunkowane na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych. Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie m.in. lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytej nieruchomości, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył nieruchomość w celu zamieszkania w niej, ale w nieruchomości tej - z różnych powodów - zamieszka po upływie określonego czasu, np. kilku miesięcy lub po nabyciu tej nieruchomości będzie mieszkał tylko przez pewien czas. W takim przypadku, prawa do zwolnienia nie pozbawia podatnika okoliczność, że np. przez kilka miesięcy lokal będzie wynajmowany". (...) Odnosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy stwierdzić należy, że przeznaczenie przez Pana - w terminie określonym przepisami prawa - środków z dokonanego w lutym 2022 r. odpłatnego zbycia mieszkania, które posiadał Pan mniej niż 5 lat, na zakup zgodnie z Pana oświadczeniem mieszkania w celu zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych, w którym obecnie zamierza Pan mieszkać czasowo (np. podczas remontu domu, bądź z uwagi na względy atmosferyczne i logistyczne), a docelowo na stałe po uzyskaniu przez dzieci pełnoletności - można uznać za wydatkowanie ich na własny cel mieszkaniowy, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co uprawnia Pana do zastosowania zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 tejże ustawy".

Dodatkowo, w interpretacji indywidualnej z dnia 9 lipca 2020 roku. sygn. 0113-KD IPT2-2.4011.397.2020.2.SR DK.1S stwierdził, iż: "Reasumując, mając na uwadze powyższe oraz przyjmując za Wnioskodawcę, że w nabytym lokalu mieszkalnym będzie realizował własne cele mieszkaniowe, stwierdzić należy, że wydatkowanie przez Wnioskodawcę w dniu 25

sierpnia 2017 r. przychodu z tytułu odpłatnego zbycia udziału w nieruchomości odziedziczonej po zmarłej matce na nabycie udziału 1/3 w lokalu mieszkalnym, w którym w przyszłości Wnioskodawca zamierza realizować własne cele mieszkaniowe, uprawnia do zwolnienia od podatku dochodu z odpłatnego zbycia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zaznaczyć należy, że ww. zwolnieniem objęty jest dochód w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na ww. cel mieszkaniowy, w przychodzie z odpłatnego zbycia udziału w odziedziczonej nieruchomości. Fakt czasowego wynajmowania przez Wnioskodawcę lokalu mieszkalnego nie wyklucza możliwości skorzystania ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy, w przypadku, gdy lokal mieszkalny został nabyty w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych Wnioskodawcy. Natomiast w sytuacji gdyby ww. lokal mieszkalny nabyty został przez Wnioskodawcę wyłącznie w celu wynajmu to jego nabycie nie uprawniałoby do ulgi podatkowej, o której mowa powyżej”.

Niniejsza teza znajduje swoje odzwierciedlenie również w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Przykładowo, w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 24 października 2023 r., sygn. akt I SA/Bd 386/23, sąd stwierdził, iż: „W przepisie w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. wyrażenie "cele mieszkaniowe" jest poprzedzone przymiotnikiem "własne". Wolą ustawodawcy jest zwolnienie tylko takiego przychodu, który zostanie wydatkowany na zaspokojenie "własnych celów mieszkaniowych". O ile samo pojęcie wydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe zostało sprecyzowane w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (w art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f.) o tyle ustawodawca nie zdefiniował "własnych" celów mieszkaniowych. Normę prawną wynikającą z łącznego odczytania treści art. 21 ust. 1 pkt 131 oraz ust. 25 tego artykułu należy zatem rozumieć, tak, że dla skorzystania ze zwolnienia podatkowego nie wystarczy jedynie sam fakt nabycia na własność nieruchomości, lecz dokonanie takiej transakcji w ściśle określonym celu, a więc w celu zaspokojenia własnych celów mieszkaniowych, a nie dla realizacji innych celów. Fakt, że dochody uzyskane z odpłatnego zbycia nieruchomości, tak jak wymaga przepis, zostały przeznaczone na własne cele mieszkaniowe, z reguły oznacza zaistnienie następujących po sobie okoliczności poczynając od powzięcia ukierunkowanego na to zamiaru podatnika, poprzez fazę realizacyjną (wykonawczą), która w zwykłym toku spraw kończy się zwieńczeniem tego celu poprzez zamieszkanie w nabytym lokalu”.

Jednocześnie, w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 października 2014 r., sygn. akt I SA/Łd 908/14 sąd przyjął, iż: „Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. "dachu nad głową", dążenie, aby w tym nowym lokalu mieszkać. Wyraz "mieszkaniowe" w wyrażeniu "własne cele mieszkaniowe" należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie mieszkania w znaczeniu przedmiotowym, bo przecież ustawodawca wyraźnie przewidział, że cele mieszkaniowe mogą być zrealizowane także poprzez wydatki związane z innymi przedmiotami (np. dom, grunt)”.

Ponadto, w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 sierpnia 2023 r. sygn. akt II FSK 169/21, sąd uznał, że: „Dla skorzystania ze zwolnienia podatkowego nie wystarczy jedynie sam fakt nabycia na własność, tu - lokalu mieszkalnego, nie wystarczy jedynie nabycie lokalu mieszkalnego na własność, lecz dokonanie takiej transakcji w ściśle określonym celu, a więc w celu zaspokojenia własnych celów mieszkaniowych, a nie dla realizacji innych celów, np. odsprzedaży”.

Dodatkowo, w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3126/14, sąd stwierdził, iż: „Czasowe, uzasadnione obiektywnymi okolicznościami wynajęcie zakupionych lokali mieszkalnych samo w sobie nie może przesądzać o tym, że podatnik nie będzie realizował w tych mieszkaniach własnych celów

mieszkaniowych. Ustawodawca nie zastrzegł w treści analizowanych przepisów, że własny cel mieszkaniowy w zakupionym lokalu ma być realizowany nieprzerwanie od daty jego nabycia. Zgodzić się jednak należy z Sądem 1 instancji, że dla uznania spełnienia warunków skorzystania z ulgi nie jest wystarczająca sama deklaracja podatnika, że poprzez wskazane zakupy realizuje swój cel mieszkaniowy. Ustawodawca nie odniósł bowiem skorzystania z prawa do zwolnienia z opodatkowania od werbalnej deklaracji takiego zamiaru w chwili nabycia, lecz wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe".

W nawiązaniu do powyższego. Wnioskodawca podkreśla, iż zamierzona przez Wnioskodawcę realizacja własnych celów mieszkaniowych w dłuższym okresie czasu (zamieszkiwanie czasowe w nabytym lokalu mieszkalnym) nie oznacza pozbawienia Wnioskodawcy możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT w odniesieniu do uzyskanego przez Wnioskodawcę przychodu z tytułu zbycia lokalu mieszkalnego, ponieważ zostanie on wydatkowany przez wnioskodawcę w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych.

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 2024 r. poz. 226):

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.

Na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 powołanej ustawy:

Jednym ze źródeł przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

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

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

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy, przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego.

W przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, co do zasady decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób ich nabycia.

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

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

Art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że w przypadku zbycia nieruchomości nabytych w drodze spadku, 5-letni okres liczony będzie od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości lub praw majątkowych przez spadkodawcę.

Wobec powyższego, w przypadku odpłatnego zbycia nabytej w spadku nieruchomości istotne znaczenie ma ustalenie daty nabycia tej nieruchomości przez spadkodawcę.

Aby zatem ustalić, czy w przedmiotowej sprawie sprzedaż przez Pana udziału w lokalu mieszkalnym podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, istotne jest ustalenie, czy odpłatne zbycie nastąpi po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jego nabycie.

Z przedstawionego we wniosku opisu wynika, że w dniu 19 grudnia 2020 roku nabył Pan w drodze dziedziczenia po zmarłym ojcu udział spadkowy w wysokości 1/2 części w prawie własności nieruchomości stanowiącej lokal mieszkalny. Pana ojciec (spadkodawca) nabył w drodze dziedziczenia, po zmarłym ojcu (Pana dziadku) całość praw do przedmiotowego lokalu mieszkalnego w 2018 r. Sprzedaż przedmiotowego lokalu nastąpiła w dniu 21 lipca 2021 roku.

Kwestie związane z dziedziczeniem regulują przepisy Kodeksu cywilnego.

Zgodnie z art. 922 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 326 ze 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 oraz art. 925 Kodeksu cywilnego:

Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy, a spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku.

Stosownie do art. 1025 § 1 Kodeksu cywilnego:

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

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

W przedmiotowej sprawie nabycie nieruchomości przez spadkodawcę (Pana Ojca), o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nastąpiło w drodze spadku po zmarłym ojcu (Pana dziadku) w 2018 r., natomiast spadkodawca zmarł w 2020 r.

Pięcioletni okres o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, liczony jest od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości przez spadkodawcę zatem termin ten nie upłynął.

Zatem sprzedaż lokalu mieszkalnego w 2021 r., nabytego przez spadkodawcę, Pana ojca w 2018 r. w drodze spadku po zmarłym ojcu (Pana dziadku) zobowiązuje Pana do zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodu osiągniętego z tytułu tej sprzedaży, gdyż zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 10 ust. 5 ww. ustawy, nie upłynął 5 letni termin, licząc od końca roku, w którym nastąpiło nabycie ww. lokalu mieszkalnego przez Pana spadkodawcę (Pana ojca).

Na podstawie art. 30e ust. 1 wskazanej ustawy:

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

Art. 30e ust. 2 cytowanej ustawy stanowi, że:

Podstawą obliczenia podatku, o której mowa w ust. 1, jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Stosownie do art. 30e ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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 art. 30e ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

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 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.

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 cytowanej ustawy:

Za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze

spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c.

Zgodnie z art. 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.

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 - na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy - może jednak zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie. Przepis ten stanowi, że:

Wolne od podatku są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

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

gdzie:

D – dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa,

W – wydatki poniesione na cele mieszkaniowe,

P – przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

Powyższe zwolnienie obejmuje więc taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia. W sytuacji, gdy przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Tym samym, aby dochód z tytułu sprzedaży nieruchomości był w całości zwolniony z podatku dochodowego, cały przychód ze zbytej nieruchomości musi być wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wskazany w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter zamknięty - jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca w sposób jednoznaczny wskazał cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości.

Art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że:

Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na:

- a) nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
 - b) nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
 - c) nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie, prawa użytkowania wieczystego takiego gruntu lub udziału w takim prawie, w tym również z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, oraz nabycie innego gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,
 - d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,
 - e) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego
- położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej;

W świetle natomiast art. 21 ust. 25a cytowanej ustawy:

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.

Treść art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że:

Przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d) i e), rozumie się budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach. Przez własne budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d) i e), rozumie się również niestanowiące własności lub współwłasności podatnika budynek, lokal lub pomieszczenie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, podatnik nabędzie ich własność lub współwłasność albo spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach, jeżeli uprzednio prawo takie mu nie przysługiwało.

Ponadto art. 21 ust. 28 powołanej ustawy stanowi, że:

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.

Zwolnienia podatkowe oraz ulgi są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, dlatego do interpretacji przepisów ustanawiających zwolnienia podatkowe, jak również ulgi, należy stosować wykładnię ścisłą, która nie wychodzi poza literalne brzmienie przepisów. Stąd też, prawo do przedmiotowego zwolnienia przysługuje podatnikowi tylko i wyłącznie w sytuacji spełnienia wszystkich przesłanek wskazanych w przepisie prawa. Należy również zastrzec, że w przypadku korzystania z ulg i zwolnień podatkowych, wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązek udowodnienia, że określony wydatek został poniesiony przy spełnieniu wszystkich warunków wynikających z przepisów podatkowych spoczywa na podatniku, który wywodzi z tego określone skutki prawne.

Z istoty rozwiązania zawartego w zacytowanym art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości (jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw majątkowych) nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym została ona dokonana, na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe. Katalog wydatków stanowiących „własne cele mieszkaniowe” podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 i ust. 30a ww. ustawy ma charakter zamknięty - jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując przedmiotowe zwolnienie, w sposób jednoznaczny wskazał cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu ze sprzedaży.

Obejmują one m.in. wymienione w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego.

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.

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 własnych celów mieszkaniowych.

Zwolnieniem tym nie są zatem objęte dochody ze sprzedaży nieruchomości i praw w przypadku przeznaczenia przychodu na nabycie innych nieruchomości lub praw w sytuacji, gdy czynności te wskazują np. na działanie o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym, inwestycyjnym lub innym niewskazującym na działanie ukierunkowane na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych.

W świetle takiego wyjaśnienia nie zaspokajają 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. rodziców 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 powinien w nowo nabytej nieruchomości własne cele mieszkaniowe realizować, a więc mieszkać. Nie wystarczy być zatem właścicielem lub współwłaścicielem nieruchomości. Nieruchomość, która nie jest zamieszkała przez podatnika, nie jest wykorzystywana przez niego do zamieszkania lub jest wykorzystywana do innych celów niż zaspokojenie własnych potrzeb podatnika (np. zamieszkują ją lub zamieszkiwać będą inne niż podatnik osoby), nie jest nieruchomością, której zakup mógłby zostać uznany za realizację własnego celu mieszkaniowego.

Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie domu lub lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytej nieruchomości, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył nieruchomość w celu zamieszkania w niej, ale w nieruchomości tej – z różnych powodów – zamieszka po upływie określonego czasu.

Innymi słowy, nie ma znaczenia kolejność wykonywanych działań. Ważne jest jedynie to, że nieruchomość została nabyta w celu realizacji własnego celu mieszkaniowego - czy to od razu po jej nabyciu, czy też w czasie późniejszym.

Ustawodawca nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do podatników, którzy nie będą posiadać innych nieruchomości niż nabyta. Ustawa nie ogranicza prawa do zwolnienia co do liczby posiadanych nieruchomości, jednakże wyraźnie wskazuje, że skorzystanie ze zwolnienia odnosi się tylko i wyłącznie do tych nieruchomości, które faktycznie służą zaspokojeniu własnych potrzeb mieszkaniowych. Z punktu widzenia ustawodawcy istotne jest więc, aby wydatkowanie przychodu było ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

W wyroku z dnia 29 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3126/14, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że:

Czasowe, uzasadnione obiektywnymi okolicznościami wynajęcie zakupionych lokali mieszkalnych samo w sobie nie może przesądzać o tym, że podatnik nie będzie realizował w tych mieszkaniach własnych celów mieszkaniowych. Ustawodawca nie zastrzegł w treści analizowanych przepisów, że własny cel mieszkaniowy w zakupionym lokalu ma być realizowany nieprzerwanie od daty jego nabycia. Zgodzić się jednak należy z Sądem I instancji, że dla uznania spełnienia warunków skorzystania z ulgi nie jest wystarczająca sama deklaracja podatnika, że poprzez wskazane zakupy realizuje swój cel mieszkaniowy. Ustawodawca nie odniósł bowiem skorzystania z prawa do zwolnienia z opodatkowania od werbalnej deklaracji takiego zamiaru w chwili nabycia, lecz wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe.

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

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

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

W opisie sprawy wskazał Pan, że środki pieniężne pochodzące ze sprzedaży ww. nieruchomości przeznaczył Pan na zakup lokalu mieszkalnego położonego w W. oraz przynależnego do ww. lokalu miejsca postojowego za łączną kwotę 315 000 zł. Umowa zakupu ww. lokalu mieszkalnego w formie aktu notarialnego została zawarta w dniu 19 grudnia 2023 r. Jednocześnie, obecnie jest Pan właścicielem lokalu mieszkalnego położonego w (...), w którym obecnie Pan wraz z małżonką zamieszkuje. Zamierza Pan zamieszkać sam w nabytym wraz z małżonką lokalu mieszkalnym położonym w W., ze względu m.in. na brak odpowiednich warunków lokalowych w obecnie zamieszkiwanym przez Pana wraz z małżonką lokalu mieszkalnym. Zamieszkiwanie przez Pana w przedmiotowym lokalu będzie miało charakter cykliczny, trwający w dłuższym okresie czasu. Podatnik nabył przedmiotowy lokal w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych, tj. zamieszkania w nim. Podatnik w nabytym (zakupionym) lokalu mieszkalnym realizuje i zaspokaja własne cele mieszkaniowe i w nim zamieszkuje. Miejsce postojowe stanowi przynależność do lokalu mieszkalnego, tytułem prawnym do nabycia miejsca postojowego naziemnego było nabycie lokalu mieszkalnego.

Z opisu sprawy wynika, że środki pieniężne uzyskane ze sprzedaży lokalu mieszkalnego otrzymanego w spadku po ojcu w 2020 r. przeznaczył Pan na nabycie lokalu mieszkalnego oraz przynależnego do ww. lokalu miejsca postojowego stanowiącego przynależność do lokalu mieszkalnego.

Przepis art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymienia wyłącznie lokal mieszkalny oraz grunt lub prawo wieczystego użytkowania gruntu związane z tym lokalem.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiują pojęcia lokalu mieszkalnego, zatem dla zdefiniowania tego pojęcia należy odwołać się do przepisów ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1048 ze zm.)

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

Samodzielnym lokalem mieszkalnym, w rozumieniu ustawy, jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Przepis ten stosuje się odpowiednio również do samodzielnych lokali wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem na cele inne niż mieszkalne.

Ponadto zgodnie z art. 2 ust. 4 cytowanej ustawy:

Do lokalu mogą przynależeć, jako jego części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż, zwane dalej „pomieszczeniami przynależnymi”.

Z powyższego wynika, że do lokalu mieszkalnego mogą przynależeć inne pomieszczenia.

W sytuacji, gdy pomieszczenia typu miejsce postojowe, garaż czy np. komórka lokatorska są ściśle powiązane z lokalem mieszkalnym i nie stanowią odrębnej nieruchomości

nabytej odrębnym aktem notarialnym, wówczas można przyjąć, że jako całość stanowią lokal mieszkalny mieszczący się w katalogu wydatków, o którym mowa w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Mając na uwadze przedstawiony we wniosku opis zdarzenia przyszłego oraz powołane wyżej przepisy prawa stwierdzam, że odpłatne zbycie przez Pana w 2021 r. lokalu mieszkalnego, nabytego w drodze spadku po ojcu w 2020 r., 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 od osób fizycznych, ponieważ zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jego nabycie.

Jednakże przeznaczenie i wydatkowanie przez Pana przychodu z ww. odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego w ustawowym terminie, na własne cele mieszkaniowe, tj. na zakup innego lokalu mieszkalnego oraz przynależnego do ww. lokalu miejsca postojowego, w którym będzie Pan realizować własne cele mieszkaniowe, umożliwia skorzystanie ze zwolnienia od podatku dochodowego uzyskanego dochodu z ww. odpłatnego zbycia, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z okoliczności przedstawionych we wniosku wynika bowiem, że nabył Pan lokal w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych i planuje Pan w zakupionym lokalu zamieszkiwać w trybie co najmniej kilku dni tygodniowo przez dłuższy czas, a zatem, będzie realizował w nim własne potrzeby mieszkaniowe.

Wobec powyższego Pana stanowisko jest **prawidłowe**.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Pana i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Odnosząc się do powołanych interpretacji indywidualnych oraz wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych należy wskazać, że dotyczą one konkretnej i indywidualnej sprawy podatnika w określonym stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym) i w tych danych sprawach rozstrzygnięcia w nich zawarte są wiążące.

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: Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan 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 zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej jako „PPSA”).

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).