

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 468477

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2021-11-10T09:02:27.755

Tytuł (teza): Przeznaczenie środków ze sprzedaży odrębnej własności lokalu mieszkalnego na budowę domu na działce będącej współwłasnością Wnioskodawcy

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2021-11-08T13:47:51.447

Sygnatura: 0113-KDIPT2-2.4011.707.2021.4.AKU

Słowa kluczowe:

- cel-cele mieszkaniowe
- darowizna
- ekspektatywa
- lokal-lokal mieszkalny
- zbycie-odpłatne zbycie

Przepis:

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8-lit. a
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Zwolnienia przedmiotowe.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Źródła przychodów.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Źródła przychodów.-Przychód z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw.

Załączniki: brak

Treść:

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540,z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawczyni przedstawione we wniosku z dnia 10 lipca 2021 r. (data wpływu 12 lipca 2021 r.), uzupełnionym pismem z dnia 11 października 2021 r. (data wpływu 14 października 2021 r.) oraz pismem z dnia 2 listopada 2021 r. (data wpływu 3 listopada 2021 r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego – **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 12 lipca 2021 r. wpłynął do Organu podatkowego ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego.

Powyższy wniosek uzupełniono pismami z dnia 11 października 2021 r. (data wpływu 14 października 2021 r.) i z dnia 2 listopada 2021 r. (data wpływu 3 listopada 2021 r.).

We wniosku i jego uzupełnieniu przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawczyni jest właścicielką wyłączną lokalu zlokalizowanego na pierwszym piętrze w budynku przy ul. ... w R. Lokal zakupiono w dniu 3 kwietnia 2019 r. w drodze umowy o budowę lokalu mieszkalnego nr W ramach tejże umowy nabywcy przysługuje

ekspektatywa odrębnej własności lokalu. Zgodnie z § 8 ust. 2 umowy o budowę lokalu mieszkalnego, w oparciu o pisemny wniosek i po otrzymaniu ostatecznej decyzji na użytkowanie budynku, na rzecz nabywcy ustanowione zostanie prawo odrębnej własności lokalu (co jeszcze nie nastąpiło). Z umowy o budowę lokalu mieszkalnego wynika, iż nabywca to mąż Wnioskodawczynie. Jednak w dniu 23 sierpnia 2019 r. przed zastępcą notariusza ... została spisana umowa darowizny. Mocą tejże umowy darowizny Wnioskodawczynie darowana została ekspektatywa odrębnej własności lokalu przy ul. ... w R. Wnioskodawczynie weszła w pełnię praw i obowiązków wynikających z umowy nr ... o budowę lokalu mieszkalnego.

Jeszcze przed dokonaniem darowizny Wnioskodawczynie zawarła z małżonkiem umowę majątkową małżeńską, stanowiącą o rozdzielności majątkowej pomiędzy Wnioskodawczynią a Jej małżonkiem (data zawarcia – 28 lutego 2018 r., forma aktu notarialnego, notariusz ...).

Aktualnie Wnioskodawczynie chce dokonać sprzedaży przedmiotu umowy nr Planowana data sprzedaży to rok 2022. Wnioskodawczynie nie ma możliwości wskazania konkretnej daty – wszystko zależy od okoliczności, kiedy znajdzie się kupiec.

Wnioskodawczynie nie prowadzi działalności gospodarczej zatem, zbycie/sprzedaż lokalu nie nastąpi w wykonaniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wnioskodawczynie planuje wybudować budynek mieszkalny na działce nr ... w miejscowości S. Przedmiotowa działka/nieruchomość gruntowa stanowi współwłasność Wnioskodawczynie i Jej męża. Jest to współwłasność w częściach równych 50/50. Mąż Wnioskodawczynie nabył działkę nr ... położoną w S. w ramach darowizny od swojej matki, a następnie, w formie darowizny (akt notarialny) 1/2 części własności działki została darowana Wnioskodawczynie.

Dla działki nie ma planu zagospodarowania. Wnioskodawczynie z mężem uzyskała warunki zabudowy i aktualnie czeka na pozwolenie na budowę. W latach 2022 – 2024

Wnioskodawczynie cały przychód uzyskany z odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego zamierza wydatkować na cel wskazany we wniosku. Wybudowany budynek będzie służył wyłącznie celom mieszkalnym Wnioskodawczynie i Jej rodziny. Budynek nie będzie udostępniany odpłatnie lub nieodpłatnie osobom trzecim. Wybudowany budynek będzie domem jednorodzinnym, położonym na działce nr ... w miejscowości S. Będzie częścią nieruchomości stanowiącej działkę gruntu. Wnioskodawczynie nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wnioskodawczynie aktualnie zamieszkuje wraz z małżonkiem i dziećmi u teściów. Tu realizuje swojej cele mieszkaniowe. Wnioskodawczynie posiada dwie kawalerki (29 m² oraz 34 m²). Kawalerki stanowią przedmiot najmu. Od wynajmu Wnioskodawczynie odprowadza zryczałtowany podatek 8,5%.

Jeśli sprzedaż następuje jednak przed upływem 5 lat od dnia nabycia nieruchomości /lokalu, osoba fizyczna obowiązana jest do zapłaty podatku od przychodu uzyskanego od tejże sprzedaży. Znamiennym jednak jest, iż wydatkowanie na własne cele mieszkaniowe

dochodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości powoduje zwolnienie sprzedającego od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Wnioskodawczynie kwotę uzyskaną ze sprzedaży lokalu przy ul. ... w R., chce przeznaczyć w całości na budowę domu jednorodzinnego na działce nr ... w S. W domu tym będzie mieszkała wraz z mężem i dziećmi. Koszty budowy domu ponosić będzie wyłącznie Wnioskodawczynie ze środków uzyskanych ze sprzedaży ww. lokalu.

W uzupełnieniu wniosku z dnia 2 listopada 2021 r. Wnioskodawczynie wskazała, że przy sporządzeniu aktu notarialnego przenoszącego na Nią ekspektatywę własności lokalu nie wniesiono o założenie dla tego lokalu nowej księgi wieczystej oraz nie dokonano wpisu Jej jako właścicielki. Wnioskodawczynie dysponuje aktem notarialnym, o jakim wspomina w treści wniosku, mocą którego prawo ekspektatywy lokalu położonego na ... piętrze przy ul... w świetle prawa stało się własnością Wnioskodawczynie. W zakresie dokonania wpisu w księdze wieczystej, tudzież założenia księgi wieczystej zgodnie z przepisami prawa oraz praktyką, należy przyjąć, iż formalizacja tychże czynności potrwać może od kilku tygodni do kilku miesięcy.

Jeśli stałoby się tak, że Wnioskodawczynie nie zdąży dokonać ww. czynności formalnych (co wydaje się jednak mało prawdopodobne) ze względu na przewlekłość działania organów upoważnionych w roku 2022, Wnioskodawczynie nie podejmie jakichkolwiek wydatków na budowę domu jednorodzinnego, w tym zakupu materiałów budowlanych w tymże roku. Wnioskodawczynie nie będzie dokonywała sprzedaży ekspektatywy. Wnioskodawczynie planuje dokonać sprzedaży prawa odrębnej własności lokalu. Dopiero po tym fakcie Wnioskodawczynie podejmie jakiegokolwiek wydatki związane z budową domu jednorodzinnego na działce nr ... w S.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy całość kosztów kompleksowej budowy domu jednorodzinnego „pod klucz”, jaki powstanie na działce nr ... w miejscowości S., której współwłaścicielem w 1/2 części jest Wnioskodawczynie, będzie mogła zostać potraktowana (w świetle stanu faktycznego przedstawionego we wniosku) jako wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pomimo iż Wnioskodawczynie nie jest wyłącznym właścicielem działki, na której powstanie dom jednorodzinny?

Zdaniem Wnioskodawczynie, mając na uwadze wskazane przepisy, tj. art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wszystkie koszty, jakie będzie Ona ponosić w związku z budową domu w miejscowości S. na działce nr ..., noszą znamiona wydatków, o jakich mowa w ustawie, tj. wydatków na własne cele mieszkaniowe.

Zgodnie z treścią art. 21 ust. 25 ww. ustawy, za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe uważa się (o czym mowa w lit. d) ust. 25) m.in. budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Dom jaki ma powstać ze środków uzyskanych ze zbycia/sprzedaży lokalu przy ul. ... w R. na działce nr ... w S., wzniesiony będzie od podstaw, począwszy od fundamentów,

skończywszy na wykończeniu tegoż domu „pod klucz”. Proces budowy własnego budynku mieszkalnego został wskazany wprost w art. 21 ust. 25 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jako wydatek poniesiony na cele mieszkaniowe. Przy założeniu, że Wnioskodawczyni uda się dokonać sprzedaży lokalu położonego przy ul. w 2022 r., już w tym roku mogłaby Ona podjąć wydatki niezbędne do rozpoczęcia budowy domu jednorodzinnego na działce nr ... w S. Uzyskane ze sprzedaży ww. lokalu środki, w zasadzie w ciągu najbliższego roku – dwóch Wnioskodawczyni rozdysonowałyby na własne cele mieszkaniowe – budowę domu. Znamionem jest, iż „dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w pkt 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 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” podlegają zwolnieniu przedmiotowemu.

Skoro wszelkie środki uzyskane ze sprzedaży lokalu przy ul. ... Wnioskodawczyni chce przeznaczyć na cele mieszkaniowe, a takim celem jest, zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, m.in. budowa domu, to w ocenie Wnioskodawczyni brak jest jakichkolwiek podstaw by – pomimo okoliczności, że działka, na której Wnioskodawczyni chce wznosić dom jednorodzinny stanowi współwłasność – wszelkie wydatki jaki Ona poniesie, nie zostały zakwalifikowane jako wydatki, o jakich mowa w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym, a tym samym wydatki, o jakich mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym, co jest jednoznaczne z możliwością skorzystania przez Wnioskodawczynię ze zwolnienia przedmiotowego, o jakim mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawczyni w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1128, z późn. 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.

Stosownie do treści art. 10 ust. 1 pkt 7 ww. ustawy, źródłem przychodów są kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a)-c).

Natomiast, w myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, źródłem przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,

d) innych rzeczy,

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

W świetle powyższego, każda czynność prawna, której przedmiotem jest odpłatne zbycie nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, stanowi źródło przychodów w rozumieniu tego przepisu, jeżeli zostanie dokonana w określonym czasie, tj. przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie i nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej.

Z kolei, w myśl art. 18 ww. ustawy, za przychód z praw majątkowych uważa się w szczególności przychody z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z odpłatnego zbycia tych praw. Zawarte wyliczenie praw majątkowych ma charakter otwarty, o czym świadczy użyte przez ustawodawcę sformułowanie „w szczególności”. Należy zatem przyjąć, że do katalogu praw majątkowych objętych zakresem regulacji art. 18 ww. ustawy można zaliczyć także inne prawa niewymienione w tym przepisie. Jednocześnie treść tego przepisu wskazuje, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają zarówno przychody z wykonania (wykorzystania) tych praw, jak również z ich sprzedaży lub zamiany.

Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że w dniu 23 sierpnia 2019 r. Wnioskodawczyni nabyła na podstawie umowy darowizny do majątku odrębnego ekspektatywę odrębnej własności lokalu mieszkalnego. Powyższa czynność została dokonana po ustanowieniu w dniu 28 lutego 2018 r. rozdzielnosci majątkowej pomiędzy Wnioskodawczynią a Jej małżonkiem. Przy sporządzeniu aktu notarialnego przenoszącego na Nią ekspektatywę własności lokalu nie wniesiono o założenie dla tego lokalu nowej księgi wieczystej oraz nie dokonano wpisu Jej jako właścicielki. Wnioskodawczyni na chwilę obecną jest w posiadaniu ekspektatywy ww. lokalu. W związku z tym, Wnioskodawczyni planuje sprzedaż ww. lokalu mieszkalnego dopiero po uzyskaniu stosownego wpisu w księdze wieczystej, tudzież po założeniu księgi wieczystej, co może nastąpić w czasie od kilku tygodni do kilku miesięcy. Wnioskodawczyni nie będzie dokonywała sprzedaży ekspektatywy. Zbycie lokalu nie nastąpi w wykonaniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 155 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r., poz. 1740, z późn. zm.) umowa sprzedaży, zamiany, darowizny lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły. Należy zatem wskazać, że nabyciem w rozumieniu przepisu art. 10 ust. 1 pkt

8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest każda czynność, na mocy której na osobę fizyczną – nabywcę przechodzi własność nieruchomości, bez względu na to, czy nabycie następuje w sposób odpłatny czy nieodpłatny.

Kwestie związane z ustanowieniem odrębnej własności lokalu podlegają natomiast uregulowaniu w rozdziale drugim ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2020 r., poz. 1910, z późn. zm.). Zgodnie z art. 7 ust. 1-2 ww. ustawy, odrębną własność lokalu można ustanowić w drodze umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność. Umowa o ustanowieniu odrębnej własności lokalu powinna być dokonana w formie aktu notarialnego; do powstania tej własności niezbędny jest wpis do księgi wieczystej. Zacytowany przepis ustawy o własności lokali wskazuje, że do powstania odrębnej własności lokalu niezbędny jest wpis do księgi wieczystej.

Należy jednak mieć na uwadze, że ustawa o własności lokali nie zawiera uregulowań dotyczących określenia chwili, z którą powstaje skutek takiego wpisu. Koniecznym jest zatem odniesienie się w tym zakresie do treści ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2019 r., poz. 2204). Zgodnie z art. 1 ust. 1-2 ww. ustawy, księgi wieczyste prowadzi się w celu ustalenia stanu prawnego nieruchomości. Księgi wieczyste zakłada i prowadzi się dla nieruchomości. W świetle art. 29 ww. ustawy, wpis w księdze wieczystej ma moc wsteczną od chwili złożenia wniosku o dokonanie wpisu, a w wypadku wszczęcia postępowania z urzędu – od chwili wszczęcia tego postępowania. Powyższe oznacza, że do powstania własności nieruchomości niezbędny jest wpis do księgi wieczystej, zaś w przypadku jego dokonania, własność nieruchomości powstaje od chwili złożenia wniosku o dokonanie wpisu. Zatem przepis art. 29 ustawy o księgach wieczystych i hipotece należy rozpatrywać w powiązaniu z art. 7 ust. 2 ustawy o własności lokali.

Zauważyć także należy, że ekspektatywą w prawie cywilnym określa się prawo oczekiwane, prawo tymczasowe, którego treścią jest jedynie przygotowanie i zabezpieczenie ostatecznego nabycia określonego prawa. Ekspektatywa jest zatem podstawą do uzyskania prawa własności lokalu mieszkalnego, jednakże uzyskanie ekspektatywy prawa do lokalu mieszkalnego w żadnym wypadku nie jest równoznaczne z nabyciem odrębnej własności lokalu mieszkalnego. Ekspektatywa nie jest prawem własności lokalu. Zatem, zbycie ekspektatywy, jako że jest to prawo tymczasowe, przygotowujące i zabezpieczające prawo przyszłe, które dopiero ostatecznie zaspokaja interesy podmiotu uprawnionego, stanowi przychód z praw majątkowych, o których mowa w cytowanym wyżej art. 18 ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W tym miejscu wyjaśnić również należy, że zgodnie z art. 31 § 1 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. z 2020 r., poz. 1359), z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z

małżonków. Ustrój wspólności ustawowej obejmujący dorobek obojga małżonków, ukształtowany został przez ustawodawcę jako wspólność łączna, bezudziałowa. Wspólność ta charakteryzuje się tym, że w czasie jej trwania małżonkowie nie mają określonych udziałów w majątku wspólnym, nie mogą zatem rozporządzać udziałami, a także nie mogą żądać podziału majątku objętego wspólnością – art. 35 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego.

Stosownie natomiast do art. 47 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, małżonkowie mogą przez umowę zawartą w formie aktu notarialnego wspólność ustawową rozszerzyć lub ograniczyć albo ustanowić rozdzielność majątkową lub rozdzielność majątkową z wyrównaniem dorobków (umowa majątkowa). Umowa taka może poprzedzać zawarcie małżeństwa.

Na podstawie powyższego przepisu stwierdzić należy, że małżonkowie poprzez zawarcie stosownej umowy (np. rozszerzającej lub ograniczającej wspólność ustawową bądź ustanawiającej rozdzielność majątkową) mogą ustanawiać ustrój majątkowy w sposób odmienny od przewidzianego w przepisach o wspólności ustawowej. Umowy takie w zakresie, w jakim ustanawiają zasadę kształtującą ustrój majątkowy, działają na przyszłość i mają charakter organizacyjny.

Z analizy sprawy wynika, że Wnioskodawczyni zawarła w dniu 28 lutego 2018 r. umowę majątkową małżeńską, stanowiącą o rozdzielności majątkowej pomiędzy Wnioskodawczynią a Jej małżonkiem. Następnie, w dniu 23 sierpnia 2019 r. została zawarta umowa darowizny, na mocy której mąż Wnioskodawczyni darował Jej ekspektatywę odrębnej własności lokalu mieszkalnego. Wnioskodawczyni planuje sprzedaż opisanego wyżej lokalu mieszkalnego, należącego do Jej majątku odrębnego, dopiero w momencie, gdy stanie się właścicielką odrębnej własności lokalu mieszkalnego, co oznacza, że nie dokona sprzedaży ekspektatywy ww. lokalu.

W związku z powyższym, planowane przez Wnioskodawczynię odpłatne zbycie odrębnej własności lokalu mieszkalnego, będzie stanowić źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jeżeli zostanie dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym Wnioskodawczyni nabędzie to prawo własności.

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 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.

Przy czym przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest 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 (art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia (sprzedaży) nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe (potoczne) rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez sprzedającego, które są konieczne, aby transakcja sprzedaży mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością, np. koszty wyceny nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego, prowizje pośredników w sprzedaży nieruchomości, koszty ogłoszeń w prasie związanych z zamiarem sprzedaży nieruchomości). Pomędzy tymi wydatkami a dokonaniem odpłatnym zbyciem musi istnieć zatem związek przyczynowo-skutkowy. Tak obliczony przychód można pomniejszyć o koszty uzyskania przychodu. Ustalenie kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw odbywa się zgodnie z art. 22 ust. 6c lub 6d ww. ustawy w zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

W rozpatrywanym przypadku zastosowanie znajdzie art. 22 ust. 6d ww. ustawy – w myśl którego – 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 zachowek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachowek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c). 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. (art. 22 ust. 6e ww. ustawy).

Stosownie natomiast 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.

Dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł (art. 30e ust. 5 ww. ustawy).

W myśl 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.

W myśl art. 45 ust. 1 ww. ustawy, podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie od dnia 15 lutego do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. Zeznania złożone przed początkiem terminu uznaje się za złożone w dniu 15 lutego roku następującego po roku podatkowym. Natomiast zgodnie z art. 45 ust. 1a pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w terminie określonym w ust. 1 podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu odrębne zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e tej ustawy.

Wątpliwość Wnioskodawczynie budzi kwestia, czy całość kosztów kompleksowej budowy domu jednorodzinnego „pod klucz”, jaki powstanie na działce, której współwłaścicielem w 1/2 części jest Wnioskodawczynie, będzie mogła zostać potraktowana jako wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

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

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

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

gdzie:

D - dochód ze sprzedaży,

W - wydatki poniesione na cele mieszkaniowe,

P - przychód ze sprzedaży.

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

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

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

Stosownie do art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy, 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 gruncie 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.
- Zgodnie z art. 21 ust. 25a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a)-c), uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a)-c), w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie.

W myśl art. 21 ust. 26 ww. ustawy, przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d) i e), rozumie się budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach. Przez własne budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d) i e), rozumie się również niestanowiące własności lub współwłasności podatnika budynek, lokal lub pomieszczenie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, podatnik nabędzie ich własność lub współwłasność albo spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach, jeżeli uprzednio prawo takie mu nie przysługiwało.

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.

Należy również wskazać, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy nie ma zastosowania do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, które podatnik uwzględnił korzystając z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym oraz do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, którymi sfinansowane zostały wydatki określone w ust. 25 pkt 1, uwzględnione przez podatnika korzystającego z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym (art. 21 ust. 30 ww. ustawy). W przepisie tym ustanowiono zatem zakaz dwukrotnego odliczania i korzystania z ulg w odniesieniu do tych samych wydatków.

Zauważyć należy, że cytowany powyżej przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wiąże skutki prawne w postaci zwolnienia od opodatkowania z faktem przeznaczenia – w warunkach określonych w ustawie – uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych dochodu wyłącznie na własne cele wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ww. ustawy.

Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 ww. ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne.

Ustawodawca formułując przedmiotowe zwolnienie w sposób jednoznaczny wskazał realizację celów mieszkaniowych, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu ze sprzedaży.

W związku z tym, tylko wydatkowanie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia – w terminie i na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131, a szczegółowo opisane w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – pozwala na zastosowanie przedmiotowego zwolnienia. Zatem, korzystanie ze zwolnienia od podatku, jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy spełnione są wszelkie przesłanki określone w przepisie

stanowiącym podstawę prawną danej preferencji. W przypadku niewypełnienia warunków określonych w wyżej cytowanym art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik traci prawo do ulgi i jest zobowiązany do złożenia korekty zeznania oraz zapłaty podatku dochodowego.

Z literalnego brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że aby podatnik mógł skorzystać z powyższego zwolnienia, przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości bądź udziału w nieruchomości oraz praw do lokali wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych musi zostać wydatkowany poczynawszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie na wskazane w ustawie „własne cele mieszkaniowe” podatnika.

Należy podkreślić, że wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe są wyjątkiem, istotnym odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej – powszechności i równości opodatkowania, niewątpliwym więc musi być ściśle, bez wykładni rozszerzającej, ich interpretowanie. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzający zwolnienie od opodatkowania, będące zgodnie z art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, z późn. zm.) rodzajem ulgi podatkowej, a więc wyjątku od podlegania opodatkowaniu, nie powinien być interpretowany rozszerzająco.

Nie należy zatem pojęcia „własne cele mieszkaniowe” interpretować szeroko, w oderwaniu od celu polegającego na zaspokojeniu własnej potrzeby mieszkaniowej. Przy czym wyjaśnić również należy, że aby skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy wydatkować w ustawowym terminie środki ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w ustawie „własne cele mieszkaniowe”. Istotna jest zatem interpretacja ustawowego terminu „własne cele mieszkaniowe”. Należy wyjaśnić, że samo poniesienie wydatku nie świadczy jeszcze o tym, że została spełniona przesłanka skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania. Warunkiem zwolnienia podatkowego jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych. Wydatkowanie przychodu (dochodu) na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. W orzecznictwie dość jednolicie przyjmuje się, że cel mieszkaniowy wiąże się z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych, przy czym chodzi tu o potrzeby mieszkaniowe w sensie obiektywnym, a zatem potrzeby przeciętnego podatnika, który o ulgę się ubiega. Zawsze bowiem centrum życiowe koncentruje się w konkretnym budynku lub lokalu mieszkalnym i ten właśnie budynek lub lokal służy zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych. Potrzeba realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych jest najważniejszym elementem przedmiotowego zwolnienia od podatku dochodowego.

Zwolnienie dotyczy zatem realizowania przez podatnika swoich celów mieszkaniowych, czyli własnych potrzeb mieszkaniowych, a nie potrzeb mieszkaniowych innych osób. Zwolnieniem tym nie są objęte przychody ze sprzedaży nieruchomości i praw

przeznaczone na zakup innych nieruchomości lub praw w sytuacji, gdy czynności te wskazują na działania o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym lub zmierzającym do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych innych osób, a nie podatnika.

Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”, świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia 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 podatnika i nie może służyć ani realizacji celów mieszkaniowych innych osób, ani uniknięciu opodatkowania poprzez dokonanie wydatku.

Zatem korzystanie ze zwolnienia od podatku jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy spełnione są wszelkie przesłanki określone w przepisie stanowiącym podstawę prawną danej preferencji.

Z powyższych przepisów wynika, że podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest fakt wydatkowania – począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie – przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych na cele mieszkaniowe wskazane m.in. w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) tej ustawy, tj. np. na budowę własnego budynku mieszkalnego. W przepisie tym nie chodzi zatem o jakikolwiek budynek mieszkalny, ale o budynek mieszkalny określony mianem „własny”. Przy czym art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera definicję pojęcia „własny”.

Zatem, warunkiem koniecznym do skorzystania z opisanej ulgi jest wymóg posiadania prawa własności lub współwłasności do budynku mieszkalnego. Ten warunek nierozdzielnie związany jest ze stwierdzeniem zawartym w cytowanym przepisie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) w związku z art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który stanowi, że zwolnienie przysługuje w przypadku przeznaczenia przychodu na budowę własnego budynku mieszkalnego, przy czym przez własny budynek, rozumie się budynek, stanowiący własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej. Należy podkreślić, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji nieruchomości, stąd należy odnieść się do przepisów prawa cywilnego, w szczególności do art. 46 i 48 ustawy Kodeks cywilny.

Zgodnie z treścią art. 46 § 1 ww. Kodeksu, nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. W myśl art. 48 Kodeksu cywilnego – z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w ustawie, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i

inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiań. Część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych (art. 47 § 1 Kodeksu cywilnego).

Grunty stanowiące odrębny przedmiot własności są więc z natury swej nieruchomościami, budynki natomiast trwale z gruntem związane są częścią składową nieruchomości zgodnie z zasadą superficies solo cedit, w myśl której własność nieruchomości gruntowej rozciąga się na budynki, które stały się częścią składową nieruchomości. Budynek trwale związany z gruntem, jako część składowa gruntu, nie może być przedmiotem odrębnej własności. Budynek mieszkalny został zdefiniowany w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2020 r., poz. 1333, z późn. zm.) jako obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach.

Z powyższych regulacji wynika zatem, że w przypadku budynku mieszkalnego posadowionego na gruncie, do którego przysługuje tytuł własności lub współwłasności lub prawo wieczystego użytkowania, to do tego budynku – jako obiektu trwale związanego z gruntem – również będzie przysługiwał podatnikowi tytuł własności lub współwłasności. Niepodzielność wspólnego prawa własności oznacza, że żaden z współwłaścicieli nie ma fizycznie wydzielonej części rzeczy na swoją wyłączną własność. Zarówno rzecz jako całość, jak i każda część rzeczy należy do wszystkich współwłaścicieli. Właściciele zatem mogą układać się między sobą co do sposobu korzystania i używania wspólnego prawa w granicach określonych niepodzielnością tego prawa. Mogą kształtować swobodnie sposób wykonywania uprawnień zeń wynikających nie naruszając przy tym istoty współwłasności. Z przedstawionego przez Wnioskodawczynię opisu wynika, że przychód uzyskany ze sprzedaży odrębnej własności lokalu mieszkalnego zamierza wydatkować na budowę budynku mieszkalnego na działce, której jest współwłaścicielką w 1/2 części. W budynku tym będzie realizowała własne cele mieszkaniowe.

W myśl wyżej zacytowanego art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) w zw. z art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe uważa się wydatki poniesione na budowę własnego budynku mieszkalnego. Zatem sfinansowana przychodem uzyskanym ze sprzedaży lokalu mieszkalnego budowa budynku mieszkalnego, w którym Wnioskodawczyni zamieszka wraz z rodziną i będzie realizowała w nim własne cele mieszkaniowe na działce, której jest współwłaścicielem, stanowi wydatek na własny cel mieszkaniowy.

Z uwagi na to, że Wnioskodawczyni całość środków uzyskanych ze sprzedaży odrębnej własności lokalu mieszkalnego przeznaczy na budowę oraz wykończenie domu na działce, której jest współwłaścicielką wyjaśnienia wymaga, że zgodnie z art. 207 ustawy Kodeks cywilny pożytki i inne przychody z rzeczy wspólnej przypadają współwłaścicielom w stosunku do wielkości udziałów; w takim samym stosunku współwłaściciele ponoszą wydatki i ciężary związane z rzeczą wspólną.

Wobec powyższego, gdy dowody potwierdzające poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe, wymienione w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zostaną wystawione wyłącznie na imię i nazwisko Wnioskodawczyni, to

może Ona przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania uwzględnić całą kwotę poniesionego wydatku, tj. bez jej ograniczania do wysokości udziału w ww. nieruchomości. Reasumując, mając na uwadze przedstawione zdarzenie przyszłe oraz obowiązujące uregulowania prawne należy stwierdzić, że planowane przez Wnioskodawczynię odpłatne zbycie odrębnej własności lokalu mieszkalnego, będzie stanowić źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jeżeli zostanie dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym Wnioskodawczyni nabędzie to prawo własności.

Jednakże wydatkowanie przez Wnioskodawczynię przychodu uzyskanego ze sprzedaży ww. lokalu mieszkalnego na budowę budynku mieszkalnego na działce, której Wnioskodawczyni jest współwłaścicielką, będzie uprawniało, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ww. ustawy do zwolnienia z opodatkowania dochodu uzyskanego z tej sprzedaży. Powyższe zwolnienie obejmować będzie taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia, jaka proporcjonalnie będzie odpowiadać udziałowi poniesionych wydatków na budowę domu na działce, której Wnioskodawczyni jest współwłaścicielką, w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia. W sytuacji, gdy Wnioskodawczyni wydatkuje cały przychód uzyskany ze sprzedaży lokalu mieszkalnego nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpi odpłatne zbycie, na budowę budynku mieszkalnego, który będzie służył zaspokojeniu własnych potrzeb mieszkaniowych Wnioskodawczyni, wówczas cały dochód będzie podlegał zwolnieniu z obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych.

Wobec powyższego, stanowisko Wnioskodawczyni należało uznać za prawidłowe.

Końcowo Organ zauważa, że 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. Zgodnie z art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, z późn. zm.), składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ma na celu wyjaśnienie wątpliwości co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego materialnego do określonego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego).

Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego nie jest bowiem ustalanie, czy przedstawiony we wniosku stan faktyczny jest zgodny ze stanem rzeczywistym. Ustalenie stanu rzeczywistego stanowi domenę ewentualnego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego organu kontroli celno-skarbowej. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku ww. postępowań okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne. Jeżeli zatem zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej będzie różniło się od stanu faktycznego, który

wystąpi w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja indywidualna nie będzie chroniła Wnioskodawcy.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania interpretacji indywidualnej.

Zgodnie z art. 14n § 1 ustawy Ordynacja podatkowa przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących 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.

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 (art. 14n § 2 ustawy Ordynacja podatkowa).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2193, z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325, z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała, lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.