

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 488240

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2022-05-09T14:22:23.530

Tytuł (teza): Dotyczy możliwości przeznaczenia środków pochodzących ze sprzedaży nieruchomości na własne cele mieszkaniowe.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2022-04-28T07:26:10.825

Sygnatura: 0114-KDIP3-1.4011.1145.2021.2.MS2

Słowa kluczowe: • cel-cele mieszkaniowe
• nieruchomości
• remonty
• zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe

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.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

15 grudnia 2021 r. wpłynął Pana wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy skutków podatkowych sprzedaży nieruchomości.

Uzupełnił go Pan – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 8 marca 2022 r. (wpływ 8 marca 2022 r.) oraz pismem z 19 kwietnia 2022 r. (data wpływu 19 kwietnia 2022 r.).

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

Od 1984 roku zamieszkuje Pan w Szwecji. Tam jest Pana miejsce zamieszkania i tam znajduje się Pana ośrodek interesów życiowych. Posiada Pan status szwedzkiego rezydenta podatkowego.

W dniu 13 lutego 2020 roku otrzymał Pan aktem darowizny mieszkanie położone w (...). W związku z nabyciem przez Pana prawa własności mieszkania poniósł Pan koszt aktu notarialnego dotyczącego darowizny oraz koszty nabycia udziału w prawie własności nieruchomości na której położony jest lokal mieszkalny. Uważa Pan, że powyższe wydatki stanowią koszt uzyskania przychodu ze sprzedaży lokalu.

W dniu 22 listopada 2021 r. sprzedał Pan lokal mieszkalny. W związku ze sprzedażą poniósł Pan koszty notarialne, koszty pośrednika nieruchomości oraz koszty związane z obsługą prawną procesu sprzedaży. Środki uzyskane ze sprzedaży lokalu mieszkalnego zamierza Pan przeznaczyć na remont domu mieszkalnego położonego w Szwecji, którego jest właścicielem. W szczególności zamierza Pan: dokonać wymiany dachu na swojej nieruchomości, założyć instalację fotowoltaiczną na swojej nieruchomości, dokonać zakupu stacji ładującej, dokonać montażu mebli pod zabudowę w pralni oraz stałej zabudowy meblowej w kuchni, prace związane z adaptacją budynku gospodarczego dla celów mieszkalnych polegające na wylaniu i ociepleniu podłogi.

Uzupełnienie i doprecyzowanie stanu faktycznego.

Tytułem prawnym posiadanego przez Pana lokalu było prawo własności lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość dla której Sąd Rejonowy w (...) - prowadzi księgę (...). Był Pan 100% właścicielem lokalu. Lokal mieszkalny został nabyty przez Pana do majątku osobistego i nigdy nie był wykorzystywany w ramach działalności gospodarczej. Od momentu nabycia przez Pana lokalu w drodze darowizny, w ww. lokalu mieszkała Pana matka. Od chwili jej śmierci (16 maja 2021 r.) do dnia zbycia lokal stał pusty. Lokal nigdy nie był przedmiotem najmu. Potwierdza Pan, iż środki pochodzące ze sprzedaży lokalu zostaną w ciągu 3 lat od momentu zbycia wydatkowane na remont domu mieszkalnego w Szwecji w zakresie opisanym we wniosku. Remont domu w Szwecji jest realizacją Pana własnych celów mieszkaniowych. Mieszka i będzie Pan zamieszkiwał w domu w Szwecji. Potwierdza Pan, że meble pod zabudowę wskazane w złożonym wniosku, które zamierza kupić będą trwale połączone z elementami konstrukcyjnymi lokalu. Potwierdza Pan, że będzie posiadał imienne rachunki i faktury dokumentujące poniesione wydatki na remont domu w Szwecji. Zamierza Pan zaadaptować budynek gospodarczy na własne cele mieszkaniowe - planuje poszerzyć powierzchnię mieszkalną o dodatkowe pomieszczenie mieszkalne. Adaptacja ww. budynku gospodarczego nastąpi w okresie 3 lat od daty sprzedaży lokalu i zostanie pokryta środkami uzyskanymi ze sprzedaży lokalu w (...). Posiada Pan dokumenty potwierdzające poniesienie wydatków (kosztów) związanych z nabyciem lokalu mieszkalnego w drodze darowizny. Nie ponosił Pan wydatków zwiększających wartość początkową sprzedawanej nieruchomości.

Koszty, które Pan wskazał we wniosku dotyczą kosztów związanych z nabyciem udziału w prawie własności nieruchomości sąsiedniej z nieruchomością, na której posadowiony jest budynek w którym znajduje się lokal otrzymany przez Pana w darowiźnie. Geneza nabycia udziałów w prawie własności nieruchomości jest następująca: właściciele lokali znajdujących się w budynku mieszkalnym zlokalizowanym w (...) przy ul. (...) (w tym również Pan) tworzący Wspólnotę Mieszkaniową (...) wyrazili chęć nabycia i przyłączenia do nieruchomości gruntowej na której znajduje się budynek w którym znajdował się lokal będący Pana własnością oznaczonej nr (...) nieruchomości sąsiedniej oznaczonej nr (...). W ramach realizacji roszczenia właścicieli lokali w dniu 21 października 2021 roku, na podstawie aktu notarialnego (...) nabył Pan na podstawie art. 209a ust 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami i art. 32a ustawy o własności lokali udział wynoszący 1118/10000 części w prawie własności nieruchomości gruntowej oznaczonej nr działki (...).

Ww. koszty zostały poniesione w dniu 21 października 2021 roku na podstawie aktu notarialnego (...). Nabył Pan na podstawie art. 209a ust 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami i art. 32a ustawy o własności lokali udział wynoszący 1118/10000 części w prawie własności nieruchomości gruntowej 0,0733 ha , oznaczonej nr działki (...).

Tytuł prawny do lokalu mieszkalnego w momencie otrzymania go w darowiźnie to prawo własności do lokalu mieszkalnego.

W dniu 13 lutego 2020 roku aktem notarialnym (...) nabył Pan na podstawie umowy darowizny prawo własności lokalu mieszkalnego oznaczonego (...) znajdującego się w (...). przy ul. (...).

Od momentu otrzymania lokalu mieszkalnego w darowiźnie do momentu jego sprzedaży nie nastąpiło przekształcenie prawa do lokalu.

Wskazał Pan, iż w złożonym pierwotnie wniosku błędnie użył Pan stwierdzenia "wykup lokalu mieszkalnego". Miał Pan na myśli koszty związane z nabyciem udziału w prawie własności nieruchomości sąsiedniej z nieruchomością, na której posadowiony jest budynek w którym znajduje się lokal otrzymany przez Pana w darowiźnie. Koszty nabycia ww. udziału zostały przez Pana poniesione już po otrzymaniu lokalu w darowiźnie ale jeszcze przed jego sprzedażą.

Pytania

1. Czy przeznaczenie środków pochodzących ze sprzedaży nieruchomości na remont domu w Szwecji stanowić będzie wydatek na własne cele mieszkaniowe podatnika i uzasadniać będzie zwolnienie od opodatkowania części dochodów ze sprzedaży nieruchomości?
2. W jaki sposób ustalić podstawę opodatkowania i obliczyć należny od zbycia nieruchomości podatek w sytuacji przeznaczenia całości bądź części przychodów na własne cele mieszkaniowe?

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest odpowiedź na ww. pytania w części dotyczącej ustalenia podstawy opodatkowania oraz możliwości zwolnienia z opodatkowania dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości w części dotyczącej uznania za wydatki na cele mieszkaniowe wydatków poniesionych na remont domu (wymiana dachu, założenie instalacji fotowoltaicznej, zakup stacji ładującej) i adaptację budynku gospodarczego (wylanie i ocieplenie podłogi). Natomiast w zakresie możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania wydatków poniesionych na montaż mebli pod zabudowę zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie.

Pana stanowisko w sprawie

Ad. 1

Pana zdaniem, w przedstawionym stanie faktycznym przeznaczenie środków pochodzących ze sprzedaży lokalu mieszkalnego położonego w Polsce na remont domu położonego w Szwecji, którego jest Pan właścicielem stanowić będzie wydatek na własne cele mieszkaniowe podatnika i uzasadniać będzie zwolnienie od opodatkowania dochodów (bądź jego części - w zależności od wysokości poniesionych wydatków) ze sprzedaży nieruchomości.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128) osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Stosownie do treści art. 3 ust. 1a cytowanej ustawy, za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która: posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub

gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Zgodnie z art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez osobę, która nie posiada miejsca zamieszkania w Polsce uważa się, zgodnie z art. 3 ust. 2b pkt 4 ww. ustawy, dochody (przychody) z położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości, w tym ze sprzedaży takiej nieruchomości.

Przepisy art. 3 ust. 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczypospolita Polska (art. 4a ww. ustawy).

Zgodnie z art. 6 ust 1 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu dochód osiągany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie z majątku nieruchomego (włączając dochód z gospodarstwa rolnego lub leśnego), położonego w drugim Umawiającym się Państwie, może być opodatkowany w tym drugim Państwie.

W myśl pkt 2 tego przepisu określenie „majątek nieruchomy” ma takie znaczenie, jakie nadaje mu prawo tego Umawiającego się Państwa, na terytorium którego dany majątek jest położony. Określenie to obejmuje w każdym przypadku mienie przynależne do majątku nieruchomego, żywy i martwy inwentarz gospodarstw rolnych i leśnych, prawa, do których mają zastosowanie przepisy prawa powszechnego dotyczące własności ziemi, budynki, pożytki z nieruchomości, jak również prawa do stałych i zmiennych świadczeń z tytułu eksploatacji lub prawa do eksploatacji złóż mineralnych, źródeł i innych zasobów naturalnych; statki morskie, statki żeglugi śródlądowej i statki powietrzne nie stanowią majątku nieruchomego.

Zgodnie z art. 13 ust 1 Konwencji zyski osiągane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie z przeniesienia tytułu własności majątku nieruchomego, o którym mowa w artykule 6, i położonego w drugim Umawiającym się Państwie, albo z przeniesienia własności akcji lub innych praw w spółce, której majątek składa się głównie z majątku nieruchomego, mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie. Przy czym należy wyjaśnić, że użycie w tym przepisie słów „mogą być opodatkowane” nie oznacza jedynie możliwości opodatkowania. Sformułowanie to oznacza, że sprzedaż nieruchomości położonej w danym kraju (w tym wypadku w Polsce) podlega opodatkowaniu w tym kraju na polskich zasadach.

W konsekwencji sprzedaż przez Pana lokalu mieszkalnego w (...). będzie opodatkowana wg zasad określonych w polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. W terminie 3 lat od dokonania sprzedaży lokalu zamierza Pan przeznaczyć uzyskane z tego tytułu środki na remont domu położonego w Szwecji. Uważa Pan, że w ten sposób będzie miał prawo do zwolnienia z opodatkowania przychodu ze zbycia lokalu.

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 ww. ustawy.

Stosownie do treści tego przepisu za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się: 1. wydatki poniesione na: a. nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem, b. nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu

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

W myśl art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d i e), rozumie się budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach.

Podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w stosunku do dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych jest fakt wydatkowania środków, poczynawszy od dnia sprzedaży i nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiła sprzedaż, wyłącznie na enumeratywnie wskazane w ustawie cele mieszkaniowe.

Ustawodawca w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia "własne cele mieszkaniowe", aczkolwiek przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 poprzez to wyrażenie, w sposób niebudzący wątpliwości podkreślił, że celem nadrzędnym jest zwolnienie tylko takiego dochodu, który wydatkowany zostanie na zaspokojenie "własnych celów mieszkaniowych".

"Własne cele mieszkaniowe" w takim przypadku należy rozumieć jednoznacznie zgodnie z wykładnią literalną. Termin "własne cele mieszkaniowe" należy rozpatrywać w powiązaniu z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który wymienia wydatki uprawniające do zwolnienia z opodatkowania uzyskanego dochodu. Tak więc uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie wyłącznie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznaczają, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. "dachu nad głową", dążenie, aby w tym nowym miejscu mieszkać.

Wobec powyższego stwierdzić należy, że przeznaczy Pan część środków uzyskanych z planowanej sprzedaży lokalu mieszkalnego na własne cele mieszkaniowe, tj. na zakup i montaż paneli fotowoltaicznych na dachu domu, w którym mieszka i jest jego właścicielem oraz na wymianę dachu, oraz zakup i montaż mebli pod stałą zabudowę w pralni i w kuchni. Rozważa Pan również zakup i montaż stacji ładującej a także adaptację budynku gospodarczego dla celów mieszkalnych.

W interpretacji ogólnej z dnia 13 października 2021 roku (Nr DD.2.8202.4.2020) Minister Finansów rozwiał wątpliwości podatników co do możliwości zaliczenia jako wydatku na cel mieszkaniowy wydatków związanych z zakupem i montażem tzw. „mebli pod wymiar” uznając, że tego typu wydatek stanowi wydatek na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Również planowany przez Pana zakup i montaż paneli fotowoltaicznych stanowi wydatki na własne cele mieszkaniowe - stanowisko takie zostało potwierdzone przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia z dnia 14 czerwca 2019 r. (nr 0112-KDIL3-2.4011.196.2019.1.DJ).

Stoi Pan na stanowisku, że w analogiczny sposób należy potraktować zakup i montaż stacji ładującej. Jednocześnie w związku z chęcią powiększenia powierzchni mieszkalnej planuje Pan dokonać adaptacji budynku gospodarczego w tym zakresie - przede wszystkim zamierza podjąć prace polegające na wylaniu i ociepleniu podłogi. W związku z powyższym prosi Pan o potwierdzenie, że ww. wydatki będą stanowiły wydatki na własne cele mieszkaniowe i w konsekwencji będzie mu przysługiwało prawo do skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych, na zasadach wynikających z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ad. 2

Wątpliwość Pana budzi - między innymi - sposób prawidłowego ustalenia i obliczenia podatku od zbycia nieruchomości, w tym w szczególności sposób prawidłowego określenia kosztów podatkowych związanych ze sprzedażą nieruchomości oraz prawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania w sytuacji przeznaczenia części uzyskanego przychodu na własne cele mieszkaniowe.

Pana zdaniem, zgodnie z przepisem art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.) źródłami 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 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie (...).

Od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c na mocy art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

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.

Zgodnie z art. 22 ust. 6c ww. ustawy, 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.

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.

Kosztami uzyskania przychodu nieruchomości nabytych nieodpłatnie, tzn. nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, będą udokumentowane nakłady poczynione w czasie ich posiadania, a także kwota zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej nieruchomości lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości nieruchomości i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.

W dniu 21 października 2021 roku na podstawie aktu notarialnego (...) nabył Pan na podstawie art. 209a ust 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami i art. 32a ustawy o własności lokali udział wynoszący 1118/10000 części w prawie własności nieruchomości gruntowej oznaczonej nr działki (...). Działka ta jest działką sąsiadującą z działką na której posadowiony jest budynek, w którym znajduje się lokal będący przedmiotem sprzedaży. Pana zdaniem koszty związane z nabyciem ww. udziału będą mogły być zaliczone do kosztów podatkowych związanych ze zbywanym lokalem.

Stosownie do treści art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy, 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 poczynawszy 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. Zamierza Pan w terminie 3 lat od momentu zbycia lokalu przeznaczyć uzyskane ze zbycia lokalu środki na remont domu położonego w Szwecji. Zakres prac remontowych został wskazany w stanie faktycznym. Uważa Pan, że w ten sposób będzie miał prawo do zwolnienia z opodatkowania przychodu (bądź też jego części) ze zbycia lokalu.

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.

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

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

D – dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa,

W – wydatki poniesione na cele mieszkaniowe wymienione w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

P - przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

W oparciu o powyższe zasady uważa Pan, że podstawą obliczenia podatku będzie dochód minus dochód zwolniony od opodatkowania. Stoi Pan na stanowisku, że w sytuacji gdy przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości zostanie w całości przeznaczony na własne cele mieszkaniowe podatnika, to wówczas dochód w całości będzie korzystał ze zwolnienia od podatku. Jeśli jednak tylko część przychodu przeznaczona będzie na cele mieszkaniowe, to zwolnieniem objęta będzie tylko ta część dochodu, która proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.):

Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

Stosownie do art. 3 ust. 2b pkt 4 ww. ustawy:

Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się w szczególności dochody (przychody) z położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości, w tym ze sprzedaży takiej nieruchomości.

Zgodnie z art. 4a ww. ustawy:

Przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że mając miejsce zamieszkania w Szwecji sprzedał Pan lokal mieszkalny położony w Polsce.

Stwierdzić zatem należy, że co do opodatkowania Pana dochodów zastosowanie znajdzie Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu podpisanej w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz. U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193).

Na podstawie art. 6 ust. 1 Konwencji, dochód osiągany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie z majątku nieruchomego (włączając dochód z gospodarstwa rolnego lub leśnego), położonego w drugim Umawiającym się Państwie, może być opodatkowany w tym drugim Państwie.

Określenie „majątek nieruchomy” ma takie znaczenie, jakie nadaje mu prawo tego Umawiającego się Państwa, na terytorium którego dany majątek jest położony. Określenie to obejmuje w każdym przypadku mienie przynależne do majątku nieruchomego, żywy i martwy inwentarz gospodarstw rolnych i leśnych, prawa, do których mają zastosowanie przepisy prawa powszechnego dotyczące własności ziemi, budynki, pożytki z nieruchomości, jak również prawa do stałych i zmiennych świadczeń z tytułu eksploatacji złóż mineralnych, źródeł i innych zasobów naturalnych; statki morskie, statki żeglugi śródlądowej i statki powietrzne nie stanowią majątku nieruchomego (art. 6 ust. 2 Konwencji).

Zgodnie z art. 13 ust. 1 Konwencji zyski osiągane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie z przeniesienia tytułu własności majątku nieruchomego, o którym mowa w artykule 6, i położonego w drugim Umawiającym się Państwie, albo z przeniesienia własności akcji lub innych praw w spółce, której majątek składa się głównie z majątku nieruchomego, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

Ujęcie w tym przepisie słów „mogą być opodatkowane” nie oznacza możliwości opodatkowania. Sformułowanie to oznacza, że zbycie nieruchomości położonej w danym kraju (w tym wypadku w Polsce) podlega opodatkowaniu w tym kraju, o ile ustawy podatkowe danego kraju przewidują takie opodatkowanie.

Wobec powyższego dochody osoby posiadającej miejsce zamieszkania na terytorium Szwecji z tytułu nieruchomości położonych na terytorium Polski są opodatkowane w Polsce, o ile polskie ustawy podatkowe przewidują ich opodatkowanie.

Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy:

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

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

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów

– 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.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że każda czynność prawna, której przedmiotem jest odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c cytowanej 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.

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.

W związku z tym, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia „nabycie” należy odwołać się do art. 155 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.), w myśl którego umowa sprzedaży, zamiany, darowizny, przekazania nieruchomości lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczona przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły.

Zgodnie z art. 888 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny:

Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku. Świadczenie darczyńcy może polegać na działaniu lub zaniechaniu działania. Istotną cechą darowizny jest jej bezpłatny charakter. Oznacza to, że druga strona umowy nie zobowiązuje się do jakiegokolwiek świadczenia w zamian za uczynioną darowiznę. Przedmiotem darowizny mogą być rzeczy oraz zbywalne prawa majątkowe. Tym samym, zawarcie umowy darowizny nieruchomości powoduje przejście jej własności na obdarowanego z chwilą zawarcia aktu notarialnego, w którym darczyńca daruje tę nieruchomość obdarowanemu, a obdarowany darowiznę przyjmuje. Z tą datą darczyńca traci własność nieruchomości.

Stosownie do art. 209a ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2021 r. poz. 1899):

Jeżeli przy wyodrębnianiu własności lokali w budynku wydzielono dla tego budynku działkę gruntu niespełniającą wymogów działki budowlanej, właścicielom lokali przysługuje w stosunku do Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego roszczenie o zawarcie umowy przeniesienia własności lub oddania w użytkowanie wieczyste przyległej nieruchomości gruntowej lub jej części, która wraz z dotychczas wydzieloną działką gruntu będzie spełniać wymogi działki budowlanej.

W brzmieniu art. 32a ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2021 r., poz. 1048):

Jeżeli grunt wchodzący w skład nieruchomości wspólnej nie spełnia wymogów przewidzianych dla działki budowlanej, uniemożliwiając prawidłowe i racjonalne korzystanie z budynków i urządzeń z nimi związanych, zarząd lub zarządca, któremu zarząd nieruchomością wspólną powierzono w sposób określony w art. 18 ust. 1, jest obowiązany przedstawić właścicielom lokali projekty uchwał w sprawie:

- 1) wyrażenia zgody na nabycie przyległych nieruchomości gruntowych umożliwiających spełnienie wymogów przewidzianych dla działek budowlanych;
- 2) udzielenia zarządowi lub zarządcy, któremu zarząd nieruchomością wspólną powierzono w sposób określony w art. 18 ust. 1, pełnomocnictwa do wykonania

odpowiednich, prawem przewidzianych, czynności zmierzających do nabycia przyległych nieruchomości gruntowych na rzecz wspólnoty mieszkaniowej.

Z uwagi na to, że nabycie przez Pana lokalu mieszkalnego nastąpiło w drodze darowizny 13 lutego 2020 r. natomiast nabycie udziału w prawie własności nieruchomości gruntowej na podstawie art. 209a ustawy o gospodarce nieruchomościami i art. 32a ustawy o własności lokali nastąpiło 21 października 2021 r., to sprzedaż ww. nieruchomości w listopadzie 2021 r. tj., przed upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, stanowi źródło przychodu podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z 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.

Artykuł 30e ust. 2 przywołanej 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.

Jak wynika z treści art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia (sprzedaży) nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe (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. Koszty te nie są kosztami nabycia, lecz jako koszty odpłatnego zbycia pomniejszają przychód.

Tak obliczony przychód można następnie pomniejszyć o koszty uzyskania przychodu w celu ustalenia dochodu, który jest podstawą opodatkowania. 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.

Zgodnie z art. 22 ust. 6c ww. ustawy:

Koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

W myśl art. 22 ust. 6d ww. ustawy:

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

Zgodnie z art. 22 ust. 6e ustawy:

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.

Przychód, który uzyskał Pan z odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego nabytego w drodze darowizny, a który stanowi jego wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia, zgodnie z dyspozycją zacytowanego powyżej art. 22 ust. 6d ustawy, może zostać pomniejszony wyłącznie o udokumentowane nakłady na zbywaną nieruchomość oraz kwotę podatku od spadków i darowizn, jeżeli w związku z otrzymaniem darowizny został zapłacony.

Do kosztów uzyskania przychodu zgodnie z art. 22 ust. 6c ustawy, może zaliczyć Pan cenę zakupu udziału w prawie własności nieruchomości gruntowej (działki nr (...)) wynikającą z aktu notarialnego oraz koszty związane ze sporządzeniem tego aktu.

Z treści art. 30e ust. 4 cytowanej ustawy wynika, że:

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

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

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 ww. ustawy - może jednak zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Należy wyjaśnić, 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.

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego uprawniają do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z 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 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.

Jak stanowi art. 21 ust. 25a ww. 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.

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.

Ponadto 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 jednak zauważyć, że wszelkiego rodzaju ulgi czy zwolnienia są odstępstwem od konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania, w sposób szczegółowy uregulowanymi w przepisach materialnego prawa podatkowego. Są one przywilejami, z których podatnik ma prawo, a nie obowiązek skorzystania. Zatem oceniając ciążące na nim obowiązki wynikające z zastosowania danej ulgi, czy zwolnienia podatkowego należy dokonać ścisłej, literalnej wykładni przepisu regulującego daną ulgę czy zwolnienie.

Podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z cytowanego wyżej art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy jest zatem fakt wydatkowania poczynszu od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w ustawie własne cele mieszkaniowe podatnika. Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania ww. zwolnienia 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 podatnika.

Co do zasady, podatnik może skorzystać z omawianego zwolnienia w związku z zakupem nieruchomości na cele mieszkaniowe, jedynie w sytuacji, gdy nabędzie nieruchomość w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych i faktycznie realizuje lub będzie realizował w nim swoje potrzeby mieszkaniowe.

Wskazał Pan we wniosku, że 13 lutego 2020 roku otrzymał Pan aktem darowizny lokal mieszkalny położony w (...) 21 października 2021 r. na podstawie aktu notarialnego nabył Pan udział w prawie własności nieruchomości gruntowej sąsiedniej z nieruchomością na której posadowiony jest budynek, w którym znajduje się lokal mieszkalny, 22 listopada 2021 r. sprzedał Pan ww. nieruchomość. Środki uzyskane ze sprzedaży lokalu mieszkalnego zamierza Pan przeznaczyć na remont domu mieszkalnego położonego w Szwecji, którego jest właścicielem. W szczególności zamierza Pan dokonać wymiany dachu na swojej nieruchomości, założyć instalację fotowoltaiczną na swojej nieruchomości, dokonać zakupu stacji ładującej, dokonać montażu mebli pod zabudowę w pralni oraz stałej zabudowy meblowej w kuchni, prace związane z adaptacją budynku gospodarczego dla celów mieszkalnych polegające na wylaniu i ociepleniu podłogi. Środki pochodzące ze sprzedaży lokalu zostaną w ciągu 3 lat od momentu zbycia wydatkowane na remont domu mieszkalnego w Szwecji. Remont domu w Szwecji jest realizacją Pana własnych celów mieszkaniowych, mieszka i będzie Pan w nim zamieszkiwał. Meble pod zabudowę, które zamierza Pan kupić będą trwale połączone z elementami konstrukcyjnymi lokalu. Zamierza Pan zaadaptować budynek gospodarczy na własne cele mieszkaniowe - planuje poszerzyć powierzchnię mieszkalną o dodatkowe pomieszczenie mieszkalne. Adaptacja ww. budynku gospodarczego nastąpi w okresie 3 lat od daty sprzedaży lokalu i zostanie pokryta środkami uzyskanymi ze sprzedaży lokalu w (...).

Odnosząc się do możliwości zwolnienia z opodatkowania wydatków, które poniesie Pan na remont domu w Szwecji (tj. wymiana dachu na swojej nieruchomości, założenie instalacji fotowoltaicznej na swojej nieruchomości, zakup stacji ładującej, prace związane z adaptacją budynku gospodarczego dla celów mieszkalnych polegające na wylaniu i ociepleniu podłogi), zauważyć należy, że zgodnie z wyżej cyt. art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za wydatki poniesione na cele o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym nie definiują pojęcia „budowa”, nie określają również jakiego rodzaju wydatki wchodzi w zakres tego zwolnienia. Wymienione pojęcie rozumieć należy zatem w znaczeniu powszechnie stosowanym w zakresie inwestycji.

Stosownie do art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r., poz. 2351 ze zm):

Przez budowę należy rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego.

Budowa realizowana jest na podstawie pozwolenia na budowę, a kończy się z chwilą zakończenia robót budowlanych (budowy) i uzyskania pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego.

Zgodnie z art. 3 pkt 7 ww. ustawy:

Przez roboty budowlane należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego.

W myśl art. 3 pkt 7a tej ustawy:

Jeżeli w ustawie jest mowa o przebudowie należy przez to rozumieć wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji; w przypadku dróg są dopuszczalne zmiany charakterystycznych parametrów w zakresie niewymagającym zmiany granic pasa drogowego.

W świetle natomiast przepisu art. 3 pkt 8 ww. ustawy Prawo budowlane:

Ileokroć w ustawie jest mowa o remoncie - należy przez to rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym.

Stosownie do wyżej wskazanej definicji remontu, za „remont” budynku mieszkalnego, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy uznać prace dotyczące tego budynku jako nieruchomości i jej części składowych (tj. wszystkiego, co nie może być odłączone od budynku bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego), służące utrzymaniu budynku we właściwym stanie, doprowadzeniu go do pożądanej zdolności użytkowej, modernizacji jego elementów składowych. „Remontem” w rozumieniu omawianego przepisu jest również tzw. wykończenie budynku mieszkalnego, a więc prace służące doprowadzeniu do zdolności użytkowej nowo wybudowanego budynku. W każdym przypadku remont dotyczy „materii” budynku mieszkalnego, a więc jego ścian, podłóg, sufitu, okien, drzwi, wyposażenia technicznego takiego jak instalacje: wodna, kanalizacyjna, elektryczna, grzewcza, gazowa bądź innych elementów trwale połączonych konstrukcyjnie z elementami budowlanymi budynku.

Przez budowę budynku mieszkalnego w rozumieniu przepisu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy uznać wykonanie robót budowlanych prowadzonych na podstawie pozwolenia na budowę zgodnie z przedłożonym projektem budowlanym. Dla procesu budowy budynku mieszkalnego istotne jest wykonanie tylko tych elementów, które stanowią jego substancję lub są trwale z tym budynkiem związane.

W świetle powyższego, wydatki, które zamierza Pan ponieść na wymianę dachu, założenie instalacji fotowoltaicznej na budynku stanowiącym Pana własność, prace związane z adaptacją budynku gospodarczego na cele mieszkaniowe tj. polegające na wylaniu i ociepleniu podłóg mogą być uznane za wydatki na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w

związku z tym będą uprawniać Pana do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zakres zwolnienia obejmował będzie także zakup stacji ładującej, jeśli będzie ona konstrukcyjnie związana z budynkiem. Przy czym stacja taka winna być integralnie związana z budynkiem, wbudowana w konstrukcję budynku na stałe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Pan przedstawił i stanu prawnego, obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.). Aby interpretacja mogła pełnić funkcję ochronną: Pana sytuacja musi być zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i musi się Pan zastosować 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 w (...). Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 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. Teodora Sixta 17, 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 (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).