

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 506811
Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna
Status informacji: Aktualna
Data publikacji: 2022-09-01T08:53:51.833
Tytuł (teza): Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2022-08-30T08:33:07.067

Sygnatura: 0113-KD IPT2-2.4011.456.2022.4.ST

Słowa kluczowe: • budowa
• dom-dom letniskowy
• lokal-prawo do lokalu-spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu
• nabycie
• nabycie-nabycie nieodpłatne
• nieruchomości
• zbycie-odpłatne zbycie

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

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

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

29 kwietnia 2022 r. wpłynął Pana wniosek z 26 kwietnia 2022 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego. Uzupełnił go Pan – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 28 czerwca 2022 r. (wpływ 4 lipca 2022 r.) oraz pismem, które wpłynęło do Organu 21 lipca 2022 r. Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

W dniu 1 sierpnia 2016 r. zawarł Pan umowę sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego o pow. 31,90 m², znajdującego się w ..., za kwotę 92 000 zł (udokumentowaną aktem notarialnym Rep. A nr ...), występując w tej umowie w roli sprzedającego. Następnie, w dniu 23 kwietnia 2018 r. zawarł Pan umowę sprzedaży działki niezabudowanej o pow. 0,176 ha, za kwotę 150 000 zł (udokumentowaną aktem notarialnym Rep. A nr ...), występując w tej umowie w roli kupującego. Z umowy tej wynika, że działka ta zgodnie z Miejscowym Planem Zagospodarowania Przestrzennego zatwierdzonym Uchwałą ... z 21 października 2011 r. w sprawie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego przeznaczona jest pod drogę wewnętrzną oraz teren zabudowy letniskowej i rekreacyjnej indywidualnej.

Ponadto, z umowy tej wynika również, że przedmiot umowy nabył Pan z majątku osobistego, za środki uzyskane ze sprzedaży lokalu mieszkalnego położonego w Zatem, dochód uzyskany w 2016 r. ze sprzedaży lokalu mieszkalnego przeznaczył Pan na własne cele mieszkaniowe, tj. na zakup w 2018 r. działki niezabudowanej, na której zamierza Pan wybudować budynek mieszkalny letniskowy służący zaspokojeniu własnych potrzeb mieszkaniowych Pana i Pana rodziny.

W uzupełnieniu wniosku wskazał Pan, że spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego o pow. 31,90 m², znajdującego się w ..., nabył Pan na podstawie umowy darowizny od rodziców w dniu 29 lipca 2014 r., zawartej w formie aktu notarialnego Rep. A nr

Sprzedaży lokalu mieszkalnego dokonał Pan jako osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Cały przychód uzyskany ze sprzedaży lokalu mieszkalnego, tj. 92 000 zł przeznaczył Pan na zakup w dniu 23 kwietnia 2018 r. nieruchomości, tj. działki niezabudowanej o pow. 0,176 ha, za kwotę 150 000 zł. Miejsce położenia zakupionej nieruchomości to: ..., gmina ..., nr geodezyjny Tytuł prawny, który przysługuje Panu do nieruchomości, na której zamierza wybudować budynek mieszkalny letniskowy to własność (wspólność ustawowa małżeńska), zakupiona z majątku osobistego, za środki uzyskane ze sprzedaży lokalu mieszkalnego położonego w ... przy ul. Budynek mieszkalny letniskowy, który zamierza Pan wybudować na zakupionej nieruchomości będzie posiadał wszystkie cechy domu całorocznego (jak większość zabudowań w sąsiedztwie), będzie to budynek wyposażony we wszystkie media oraz zasilany ogrzewaniem (pompa ciepła). Budynek mieszkalny, który zamierza Pan wybudować na zakupionym gruncie będzie budynkiem nierozdzielnie połączonym z tym gruntem za pomocą fundamentów.

Pytanie

Czy w zaistniałym stanie faktycznym przysługuje Panu zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego w 2016 r. z odpłatnego zbycia spółdzielczego lokalu mieszkalnego?

Pana stanowisko w sprawie

Pana zdaniem, zakup działki niezabudowanej, na której zamierza Pan wybudować budynek mieszkalny letniskowy mieści się w zwolnieniu z opodatkowania, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 oraz w ust. 25 pkt 1 lit. c) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r., poz. 2032, z późn. zm.) w brzmieniu obowiązującym w 2016 r.

Zgodnie z 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 poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Jak stanowi art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. c) ww. ustawy, za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na 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, położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Zgodnie z art. 5a pkt 18b) ww. ustawy w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r., ilekroć w ustawie jest mowa o budynku mieszkalnym jednorodzinnym - oznacza to budynek mieszkalny jednorodzinny w rozumieniu art. 3 pkt 2a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz.U. z 2018 r. poz. 1202, 1276, 1496, 1669 i 2245).

Pojęcie budynku mieszkalnego reguluje ustawa - Prawo budowlane. Od 1 stycznia 2019 r. w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych pojawiło się odesłanie do tej ustawy, zatem przed tą datą należało również sięgnąć do przepisów tej ustawy.

Stosownie do art. 3 pkt 2a) ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r., poz. 290, z późn. zm.), ilekroć w ustawie jest mowa o budynku mieszkalnym jednorodzinnym, należy przez to rozumieć budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku.

Zarówno ustawa - Prawo budowlane jak i ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają definicji „domu letniskowego”. Natomiast, z wykładni systemowej wynika, że w pojęciu budynku mieszkalnego mieści się także pojęcie budynku mieszkalnego letniskowego.

Co do zasady, o tym czy dom można uznać za letniskowy, czy za budynek mieszkalny, decyduje jego przeznaczenie, a więc funkcja, której ma służyć. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz. U. z 1999 r., Nr 112, poz. 1316, z późn. zm.), dom letniskowy należy do klasy budynków mieszkalnych.

W załączniku do ww. rozporządzenia część IV, tj. schemacie klasyfikacji z objaśnieniami czytamy, że:

Sekcja 1 Budynki,

Dział 11 - budynki mieszkalne,

Grupa 111 - budynki mieszkalne jednorodzinne,

Klasa 1110 - budynki mieszkalne jednorodzinne; klasa ta obejmuje: samodzielne budynki takie jak: pawilony, wille, domki wypoczynkowe, leśniczówki, domy mieszkalne w gospodarstwach rolnych, rezydencje wiejskie, domy letnie itp.

Wskazuje Pan również, że w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Sądu Najwyższego utrzymało się stanowisko, że dom letniskowy może być zaliczony do kategorii

budynków mieszkalnych tylko wtedy, gdy będzie użytkowany faktycznie przez właściciela i jego bliskich, a tym samym będzie służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych.

Ponadto, zmiana sposobu użytkowania budynku letniskowego jako budynek mieszkalny nie wymaga zmiany decyzji administracyjnej sposobu użytkowania budynku przy spełnieniu warunków zabudowy. Zgodnie z art. 71 ust. 1 pkt 2 ustawy - Prawo budowlane w brzmieniu obowiązującym na dzień złożenia wniosku, przez zmianę sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części rozumie się w szczególności podjęcie bądź zaniechanie w obiekcie budowlanym lub jego części działalności zmieniającej warunki: bezpieczeństwa pożarowego, powodziowego, pracy, zdrowotne, higieniczno-sanitarne, ochrony środowiska bądź wielkość lub układ obciążeń.

Zmiana sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części wymaga zgłoszenia organowi administracji architektoniczno-budowlanej (art. 71 ust. 2 ww. ustawy).

Zgłoszenia, o którym mowa w ust. 2, należy dokonać przed dokonaniem zmiany sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części. Zmiana sposobu użytkowania może nastąpić, jeżeli w terminie 30 dni, od dnia doręczenia zgłoszenia, organ administracji architektoniczno-budowlanej, nie wniesie sprzeciwu w drodze decyzji i nie później niż po upływie 2 lat od doręczenia zgłoszenia (art. 71 ust. 4 ww. ustawy).

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest w prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

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

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

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 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, w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Podkreślić należy, że przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, formułuje generalną zasadę, zgodnie z którą sprzedaż nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w tym przepisie przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, jeżeli nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej, skutkuje powstaniem przychodu. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw nastąpi po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie i nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym, kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Zgodnie z art. 888 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r., poz. 1740, z późn.) :

Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku. Z powyżej zacytowanego przepisu wynika, że darowizna należy do czynności, których celem jest dokonanie aktu przysporzenia majątkowego (świadczenie musi wzbogacić obdarowanego) i zobowiązanie darczyńcy musi być zamierzone jako nieodpłatne.

Z przedstawionego we wniosku opisu sprawy wynika, że w 2014 r. otrzymał Pan w darowiźnie od swoich rodziców spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, które sprzedał w 2016 r. Przychód uzyskany ze sprzedaży ww. mieszkania przeznaczył Pan na nabycie nieruchomości niezabudowanej.

Mając na uwadze zaprezentowany opis sprawy stwierdzić należy, że odpłatne zbycie w 2016 r. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego nabytego od rodziców w drodze darowizny w 2014 r., tj. przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

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

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

Zgodnie z uregulowaniami zawartymi w art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez zbywającego, które są konieczne, aby odpłatne zbycie mogło dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością). Pomędzy tymi wydatkami, a dokonanym odpłatnym zbyciem musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy. Koszty te nie są kosztami nabycia, lecz jako koszty odpłatnego zbycia pomniejszają przychód.

Nie należy ich jednak utożsamiać z kosztami uzyskania przychodu, których zasady ustalania uregulowane zostały w sposób szczególny w art. 22 ust. 6c i 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

Na podstawie 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.

Wysokość ww. 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 ww. ustawy:

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

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

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

Dochód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy – może jednak zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie. Przepis ten stanowi, że wolne od podatku 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 poczynając od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

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

gdzie:

D – dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa,

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

P – przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

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

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

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

Stosownie do treści art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

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

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.

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.

Wątpliwości Pana budzi kwestia czy nabycie w 2018 r. niezabudowanej działki, która zgodnie z Miejscowym Planem Zagospodarowania Przestrzennego przeznaczona jest pod drogę wewnętrzną oraz zabudowę letniskową i rekreacyjną, można uznać za wydatek poniesiony na własne cele mieszkaniowe.

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

Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 i dopisując ten przymiotnik przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych. Tak więc uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, że celem podatnika jest dążenie, aby w tym nowym miejscu mieszkać. Wyraz „mieszkaniowe” w wyrażeniu „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie w znaczeniu przedmiotowym.

Z przedstawionego we wniosku zaistniałego stanu faktycznego wynika, że przeznaczył Pan środki ze sprzedaży otrzymanego w darowiźnie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego na zakup działki niezabudowanej, dla której w Miejscowym Planie Zagospodarowania Przestrzennego wskazano przeznaczenie pod drogę wewnętrzną oraz zabudowę letniskową i rekreacyjną. Na gruncie tym zamierza Pan wybudować budynek letniskowy, który będzie spełniał wszystkie cechy domu całorocznego. Budynek ten będzie budynkiem nierozzerwalnie połączonym z gruntem za pomocą fundamentów.

Przepisy art. 21 ust. 1 pkt 131 oraz ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają definicji legalnej pojęcia budynku mieszkalnego. Z wykładni systemowej można wywieść, że w pojęciu tym mieści się także pojęcie domu rekreacji indywidualnej, tj. tak zwanego domu letniskowego. Ani ustawa dotycząca prawa budowlanego ani ustawa podatkowa nie zawiera definicji „domu letniskowego”. Co do zasady, o tym czy dom można uznać za letniskowy czy za budynek mieszkalny, decyduje jego przeznaczenie. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz. U. Nr 112 poz. 1316 ze zm.), dom letniskowy należy do klasy budynków mieszkalnych, jednakże dla oceny możliwości skorzystania z ulgi istotne jest ustalenie, czy w danym budynku podatnik będzie realizował swoje cele mieszkaniowe, czy jedynie potrzeby związane z rekreacją i wypoczynkiem.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Sądu Najwyższego utrwalilo się stanowisko, że dom letniskowy może być zaliczony do kategorii budynków mieszkalnych tylko wtedy, gdy będzie użytkowany faktycznie przez właściciela i jego bliskich, służąc tym samym zaspokojeniu podstawowych potrzeb mieszkaniowych. Jeżeli podatnik korzysta z domu jedynie w celach wypoczynkowych sezonowo, wówczas dom taki uznać należy za letniskowy. Zatem, budynek mieszkalny ma stanowić ośrodek zaspokajania codziennych potrzeb związanych z zamieszkiwaniem i typowymi funkcjami mieszkania. Nie chodzi bowiem o wykorzystywanie budynku tylko okresowo, podczas wypoczynku, urlopów, dni wolnych itp.

Z orzecznictwa wynika, że dom letniskowy może służyć zaspokajaniu własnych celów mieszkaniowych. Zatem, działka faktycznie przeznaczona na własne cele mieszkaniowe, która została oznaczona jako teren zabudowy letniskowej i rekreacyjnej, spełnia cele art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zatem, nabycie gruntu będącego terenem zabudowy lotniskowej i rekreacyjnej, zakupionego w celu budowy na nim budynku mieszkalnego lotniskowego, przeznaczonego na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, kwalifikuje się do celów mieszkaniowych.

Mając na uwadze przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego oraz powołane przepisy prawa stwierdzić należy, że nienastępujące w wykonaniu działalności gospodarczej odpłatne zbycie przez Pana spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w 2016 r., tj. przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jego nabycie, stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegające opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Przyjmując wskazanie w opisie stanu faktycznego, że środki uzyskane ze sprzedaży ww. lokalu mieszkalnego przeznaczył Pan na własne cele mieszkaniowe, tj. na zakup w 2018 r. działki niezabudowanej, na której zamierza wybudować budynek mieszkalny lotniskowy służący zaspokojeniu Pana i rodziny własnych potrzeb mieszkaniowych (budynek mieszkalny lotniskowy, który zamierza Pan wybudować na zakupionej nieruchomości będzie posiadał wszystkie cechy domu całorocznego - jak większość zabudowań w sąsiedztwie - będzie to budynek wyposażony we wszystkie media oraz zasilany ogrzewaniem (pompa ciepła); będzie budynkiem nierozdzielnie połączonym z tym gruntem za pomocą fundamentów), należy stwierdzić, że przysługuje Panu prawo do zwolnienia od podatku dochodu z odpłatnego zbycia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z ust. 25 pkt 1 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

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

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego podanym przez Pana w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Końcowo należy wskazać, że procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretację opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego podanego we wniosku – nie prowadzi postępowania dowodowego. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest bowiem ustalanie, czy przedstawiony we wniosku stan faktyczny jest zgodny ze stanem rzeczywistym. Ustalenie stanu rzeczywistego stanowi domenę ewentualnego postępowania podatkowego. Pełna weryfikacja prawidłowości Pana stanowiska może być dokonana jedynie w toku ewentualnego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego organu kontroli celno-skarbowej, będącego poza zakresem instytucji interpretacji indywidualnej, do której zastosowanie mają przepisy określone w art. 14h (w zamkniętym katalogu) ustawy Ordynacja podatkowa.

Ocena czy podatnik realizuje własne cele mieszkaniowe, a więc czy zostały spełnione przesłanki warunkujące przyznanie omawianego zwolnienia, może być dokonana jedynie w toku przeprowadzonego postępowania podatkowego.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14n ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:
Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:
 - 1) z zastosowaniem art. 119a;
 - 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
 - 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pan prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Zasady zaskarzania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329 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.).