

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 510148

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2022-09-22T12:38:56.271

Tytuł (teza): Wydatkowanie środków pieniężnych, uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości na remont mieszkania (w którym Pani mieszka) oraz remont domu w górach (całorocznego, nie mającego charakteru rekreacyjnego), który wykorzystywany jest przez Panią i Pani rodzinę przez część roku kalendarzowego, będzie mieściło się w kategorii wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wydatków poniesionych na remont mieszkania oraz domu.

Autor informacji:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2022-09-20T10:37:43.754

Sygnatura: 0114-KDIP3-1.4011.475.2022.4.MZ

Słowa kluczowe:

- cel-cele mieszkaniowe
- darowizna
- mieszkanie-sprzedaż mieszkania
- nabycie
- nieruchomości-nieruchomość mieszkalna

Przepis:

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna

– stanowisko w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowna Pani,

stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest :

nieprawidłowe – w części dotyczącej wydatków poniesionych na zakup i remont nowego mieszkania, które będzie wynajmowane i docelowo przekazane do używania córce oraz wymianę ogrodzenia i prace ogrodowe domu w górach,

prawidłowe – w pozostałym zakresie.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

28 kwietnia 2022 r. wpłynął Pani wniosek z 21 kwietnia 2022 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy skutków podatkowych sprzedaży nieruchomości.

Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwania – pismem z 5 lipca 2022 r. (data wpływu 5 lipca 2022 r.), pismem z 4 sierpnia 2022 r. (data wpływu 4 sierpnia 2022 r.) oraz pismem z dnia 30 sierpnia 2022 r. (data wpływu 30 sierpnia 2022 r.).

Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Jest Pani polskim rezydentem podatkowym i podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Zamierza Pani sprzedać nieruchomość nabytą poprzez darowiznę w formie aktu notarialnego w 2018 r. od dziadka S. M. Numer księgi wieczystej darowanej nieruchomości to (...). Nieruchomość ta stanowi lokal mieszkalny położony w (...) w budynku wielorodzinnym.

Nieruchomość została sprzedana w 2021 w październiku. Nieruchomość nie była wykorzystywana w działalności gospodarczej. Stwierdzenie to odnosi się zarówno do darczyńcy jak i Wnioskodawczyni.

Mieszkanie, które Pani otrzymała w darowiźnie było zamieszkiwane przez dziadka i babcię Pani w celu zaspokojenia ich potrzeb mieszkaniowych (darczyńcy zamieszkiwali w niniejszym mieszkaniu). W chwili gdy babcia trafiła do hospicjum, dziadek Pani zamieszkał w (...) z Panią, a mieszkanie w (...) zostało puste aż do momentu jego sprzedaży tj. październik 2021. Sprzedaż nieruchomości również nie była związana z działalnością gospodarczą.

Nie ponosiła Pani jakichkolwiek nakładów poza wydatkami na media i miesięczne opłaty na rzecz zarządcy nieruchomości (opłata śmieciowa, fundusz remontowy). Chciałaby Pani skorzystać ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Część środków zostanie przekazana w ciągu najbliższych 3 lat na zakup nowego mieszkania, remont mieszkania, w którym Pani mieszka obecnie, remont domu położonego w górach wykorzystywanego przez Panią oraz jej rodzinę przez część roku kalendarzowego. Nie planuje Pani przeprowadzki do nowego mieszkania, przez najbliższe lata chce je wynajmować, a następnie mieszkanie to będzie użytkowane przez aktualnie małoletnią córkę po osiągnięciu przez nią pełnoletności.

W stosunku do córki, na Pani ciąży i będzie ciążył obowiązek alimentacyjny, gdyż córka po ukończeniu liceum zamierza rozpocząć studia. Oba mieszkania tj. aktualnie zajmowane przez Panią oraz jej rodzinę, jak również mieszkanie przeznaczone dla małoletniej córki, znajdują się na tym samym osiedlu w bliskim sąsiedztwie. Celem opisanego działania jest poprawa warunków bytowych Pani oraz jej rodziny, jako że Pani wraz z mężem posiadają 3 dzieci.

W istocie natomiast Pani oraz jej córka będą prowadziły wspólne gospodarstwo domowe, przez co Pani rozumie więzy gospodarcze i bytowe sprowadzające się do ponoszenia

wydatków na życie córki przez Panią, częste wspólne spędzanie czasu. Zamiarem Pani jest również chęć stopniowego usamodzielniania córki i przystosowania do prowadzenia własnego gospodarstwa domowego w przyszłości.

Nie prowadzi Pani działalności gospodarczej, natomiast mąż Pani prowadzi działalność gospodarczą od roku 2010, której przedmiotem jest głównie wykonywanie remontów oraz prace ogólnobudowlane. Mąż jest opodatkowany podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych.

Dom, w którym Pani planuje przeprowadzić remont jest przystosowany do mieszkania całorocznego i nie ma charakteru rekreacyjnego - jest to wolnostojący dom jednorodzinny. Pani wraz z rodziną zamieszkuje w nim przez wakacje, ferie zimowe oraz niemalże każdy weekend. Dom nie był nigdy wynajmowany bądź udostępniany odpłatnie innym osobom, Pani nie uzyskuje z niego żadnych przychodów. Remont będzie obejmował następujące prace:

- Wymiana pieca kaflowego który obecnie ma 50 lat w celu rozprowadzenia ciepła gdyż obecnie dom nie jest ogrzewany w całości. Wiąże się z tym także postawienie nowego komina oraz przebudowa kominka aby współgrał z ogrzewaniem domu,
- Remont łazienki,
- Remont całkowity "strychu" w celu zagospodarowania go na cele mieszkaniowe,
- Wymiana podłóg,
- Wymiana instalacji elektrycznej,
- Wymiana instalacji wodno-kanalizacyjnej,
- Budowa nowych schodów do domu,
- Izolacja dachu,
- Wykonanie części więźby dachowej,
- Wymiana ogrodzenia.

Dom w górach znajdujący się przy ulicy (...) gmina (...), otrzymała Pani w formie darowizny od dziadka w roku 2008 - nr księgi wieczystej (...). W przypadku mieszkania, w którym Pani mieszka obecnie (...), nie posiada Pani z mężem rozdzielności majątkowej małżeńskiej.

W małżeństwie Pani oraz jej męża panuje zatem ustrój wspólności majątkowej małżeńskiej. Dom w górach należy natomiast do majątku odrębnego Pani. Dodaje Pani również, że małżonkowie nie dokonywali jakichkolwiek przeniesień prawa własności pomiędzy majątkami odrębnymi i majątkiem wspólnym małżonków.

Uzupełnienie i doprecyzowanie opisu zdarzenia przyszłego.

W domu w górach będzie Pani zamieszkiwała, jednakże przez część roku. W nowym mieszkaniu przy ul. (...) będzie zamieszkiwała córka Pani na zasadach przedstawionych we wniosku. Pełnomocnik wskazuje, iż organ pytaniem zawartym w treści wezwania w istocie próbuje zmusić podatnika do dokonania interpretacji i wykładni przepisów prawa podatkowego, tj. pojęcia "własnych celów mieszkaniowych", które to pojęcie jest pojęciem języka prawnego nie języka potocznego. Należy zatem wskazać, że to na organie ciąży obowiązek odpowiedzi na pytanie, czy korzystanie z nieruchomości opisane w treści wniosku odpowiada ustawowemu pojęciu "własnych celów mieszkaniowych".

W przypadku, w którym dotychczasowy opis jest zdaniem organu nieprecyzyjny, podatek zwraca się o precyzyjne wskazanie przez organ w jakim zakresie podane dane są nieprecyzyjne lub jakie dodatkowe informacje są organowi niezbędne celem wydania interpretacji indywidualnej. W istocie odpowiedź na pytanie organu czyniłaby wydaną następnie przez organ interpretację za bezużyteczną, skoro podatek sam miałby odpowiedzieć sobie na zadane pytanie.

W mieszkaniu, które zamierza Pani nabyć – remont będzie obejmował malowanie, gruntowanie, gipsowanie, wymianę stolarki (w przypadku, w którym będzie to konieczne), położenie płytek. Remont całkowity strychu będzie miał na celu wymianę instalacji, usytuowanie ścianek z kartongipsu, tynkowanie, malowanie, szpachlowanie, położenie podłogi i płytek. Remont łazienki będzie obejmował wymianę płytek, malowanie, wymianę instalacji. Podatniczka zwraca się o wyjaśnienie pytania trzeciego w części : "Jakie cele mieszkaniowe ma Pani na myśli?" gdyż nie jest jasne, której części wniosku dotyczy pytanie. Faktury będą wystawione na Panią.

Pytanie nr 2 dotyczy mieszkania, w którym Pani zamieszkuje. Remont będzie obejmował: położenie płytek, gruntowanie, szpachlowanie, malowanie, wymianę instalacji sanitarnej, wymianę instalacji elektrycznej, wykonanie prostych prac remontowych towarzyszących. Mieszkanie, w którym Pani zamieszkuje wchodzi do Pani majątku odrębnego.

Remont domu w górach będzie obejmował następujące prace :

- Wymiana pieca kaflowego, który obecnie ma 50 lat w celu rozprowadzenia ciepła, gdyż obecnie dom nie jest ogrzewany w całości. Wiąże się z tym także postawienie nowego komina oraz przebudowa kominka, aby współgrał z ogrzewaniem domu,
- Remont łazienki,
- Remont całkowity "strychu" w celu zagospodarowania go na cele mieszkaniowe,
- Wymiana podłóg,
- Wymiana instalacji elektrycznej,
- Wymiana instalacji wodno-kanalizacyjnej,
- Budowa nowych schodów do domu,
- Izolacja dachu,
- Wykonanie części więźby dachowej,
- Wymiana ogrodzenia.

Remont mieszkań objętych pytaniem nr 1 i nr 2 będzie obejmował : położenie płytek, gruntowanie, szpachlowanie, malowanie, wymianę instalacji sanitarnej, wymianę instalacji elektrycznej, wykonanie prostych prac remontowych towarzyszących. Prace ogrodowe polegały na : wyrównaniu terenu, posianiu trawy.

Nieruchomość została sprzedana w 2021 r. Wykaz wydatków, które zamierza Pani ponieść na remont mieszkania, w którym Pani zamieszkuje: malowanie ścian, gipsowanie, kafelkowanie, wymiana instalacji elektrycznej, wymiana kabiny prysznicowej, wymiana instalacji wodnej, położenie paneli.

W związku z remontem mieszkania, w którym Pani zamieszkuje nie będzie ponosiła Pani wydatków na zakup i montaż:

- kuchenki gazowej, kuchenki elektrycznej lub gazowo-elektrycznej, płyty indukcyjnej, płyty ceramicznej, piekarnika, zmywarki, pralki, lodówki – w zabudowie lub wolnostojących,
- szafki stanowiącej element mocowania umywalki będącej kompletem z tą umywalką,
- oświetlenia sufitowego i ściennego wewnętrznego, w tym taśm LED i oczek halogenowych, z wyłączeniem lamp wolnostojących,
- okapów kuchennych – wyciągów i pochłaniaczy, w tym okapu podszafrkowego,
- mebli, które charakteryzuje trwały związek z obiektem budowlanym lub jego częścią (lokałem), wykonanych na indywidualne zlecenie, tj. szafy wnękowe, pawlacze, zabudowa garderoby,
- mebli w zabudowie kuchennej.

Wykaz wydatków, które zamierza Pani ponieść na remont domu w górach: kafelkowanie, wymiana kranów, wymiana instalacji wodnej i elektrycznej, budowa kominka wraz z piecem, malowanie.

W związku z remontem domu w górach nie będzie ponosiła Pani wydatków na zakup i montaż:

- kuchenki gazowej, kuchenki elektrycznej lub gazowo-elektrycznej, płyty indukcyjnej, płyty ceramicznej, piekarnika, zmywarki, pralki, lodówki – w zabudowie lub wolnostojących,
- szafki stanowiącej element mocowania umywalki będącej kompletem z tą umywalką,
- oświetlenia sufitowego i ściennego wewnętrznego, w tym taśm LED i oczek halogenowych, z wyłączeniem lamp wolnostojących,
- okapów kuchennych – wyciągów i pochłaniaczy, w tym okapu podszafrkowego,
- mebli, które charakteryzuje trwały związek z obiektem budowlanym lub jego częścią (lokałem), wykonanych na indywidualne zlecenie, tj. szafy wnękowe, pawlacze, zabudowa garderoby,
- mebli w zabudowie kuchennej.

Pytania

1. Czy w przypadku przeznaczenia części środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości na zakup nowego mieszkania i jego remont, które następnie będzie wynajmowane a docelowo przekazane do używania pełnoletniej córce, w stosunku do której na Pani będzie ciążył obowiązek alimentacyjny (będą tworzyły jedno gospodarstwo domowe), będzie Pani uprawniona do skorzystania ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.)?
2. Czy koszt wykonania remontu mieszkania przy ulicy (...) opisanego w treści wniosku można zaliczyć do własnych celów mieszkaniowych w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. a w konsekwencji skorzystać w tym zakresie z ulgi mieszkaniowej?
3. Czy w przypadku przeznaczenia części środków ze zbycia nieruchomości na remont domu opisanego w treści wniosku oraz jego ogrodu może Pani skorzystać z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Pani stanowisko w sprawie

W przypadku przeznaczenia części środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości na zakup nowego mieszkania i jego remont, które następnie będzie wynajmowane a docelowo przekazane do używania pełnoletniej córce, będzie Pani uprawniona do skorzystania ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.). Koszt wykonania remontu mieszkania przy ulicy (...) opisanego w treści wniosku można zaliczyć do własnych celów mieszkaniowych w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. a w konsekwencji skorzystać w tym zakresie z ulgi mieszkaniowej. W przypadku przeznaczenia części środków ze zbycia nieruchomości na remont domu opisanego w treści wniosku oraz jego ogrodu może Pani skorzystać z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. źródłem przychodów jest "odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2: a. nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, b. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, c. prawa wieczystego użytkowania gruntów, d. innych rzeczy, - jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia

nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany".

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. 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".

Zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a u.p.d.o.f. "Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej".

Natomiast zgodnie z art. 30e ust. 1 u.p.d.o.f. "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".

Zdaniem Pani czasowe i przejściowe wynajmowanie nowego mieszkania, które następnie będzie wykorzystywane do własnych celów mieszkaniowych Pani poprzez przekazanie mieszkania do używania pełnoletniej córce, w stosunku do której na Pani będzie ciążył obowiązek alimentacyjny (będą tworzyły jedno gospodarstwo domowe w rozumieniu wskazanym w treści wniosku), nie będzie jej pozbawiało prawa do skorzystania ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.

Warunkiem skorzystania z tego zwolnienia jest przeznaczenie środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości na zakup innej nieruchomości, która będzie służyła zaspokajaniu własnych potrzeby mieszkaniowych. Przepisy u.p.d.o.f. nie określają od kiedy i jak długo ma trwać wykorzystywanie nieruchomości do własnych celów mieszkaniowych.

Należy zatem przyjąć, że zwolnienie ma zastosowanie w każdym przypadku, w którym nieruchomość będzie wykorzystywana na własne cele mieszkaniowe, bez względu na moment, w którym to nastąpi. Należy również podkreślić, że czasowe i przejściowe wynajmowanie nowego mieszkania będzie wynikało ze względów rodzinnych i zawodowych Pani. Wynajem nowego mieszkania nie będzie jednak zmieniał faktu, że za kilka lat będzie ono wykorzystywane przez Panią do własnych celów mieszkaniowych, co jest podstawowym warunkiem zastosowania zwolnienia.

Stanowisko Pani potwierdza m.in. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 lutego 2020 r. (sygn. 0115-KDIT2.4011.133.2019.1.ŁS), w której stwierdzono: "Co istotne, nie jest przeszkodą dla zastosowania omawianego zwolnienia wynajęcie nieruchomości mieszkalnej innemu podmiotowi - i to zarówno przed realizacją własnego celu mieszkaniowego, jak i już po tym fakcie. Innymi słowy, nie ma znaczenia kolejność wykonywanych działań. Ważne jest jedynie to, że nieruchomość została nabyta w celu realizacji własnego celu mieszkaniowego - czy to od razu po jej nabyciu, czy też w czasie późniejszym".

Stanowisko Pani potwierdza także m.in. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 lipca 2020 r. (sygn. 0115-KDIT3.4011.297.2020.1.k.r.), w której

stwierdzono: "Reasumując, fakt czasowego wynajmowania przez Wnioskodawcę lokalu mieszkalnego i dopiero późniejszego zamieszkania w nim nie wykluczy możliwości skorzystania ze zwolnienia uregulowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 cyt. ustawy podatkowej, w przypadku gdy mieszkanie nabyte zostanie w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych Wnioskodawcy".

Bez znaczenia pozostaje również okoliczność, iż z nieruchomości będzie korzystała bezpośrednio Pani córka. Nie ulega wątpliwości, iż przez własne cele mieszkaniowe należy rozumieć nie tylko potrzeby mieszkaniowe samego podatnika, ale również członków jego najbliższej rodziny wspólnie z nim zamieszkujących, co do których na podatniku ciąży obowiązek alimentacyjny – w tym zwłaszcza dzieci podatnika. W celu poprawy warunków bytowych Pani oraz członków jej rodziny zdecydowała się Pani na kupno, na własne cele mieszkaniowe, mieszkania, z którego będzie korzystała w przyszłości pełnoletnia córka.

Co istotne w opisanym zdarzeniu przyszłym, oba lokale znajdują się na tym samym osiedlu oraz w bliskim sąsiedztwie. W istocie zatem fakt posiadania 2 lokali nie ma Pani zdaniem istotnego znaczenia, jako że cel zwolnienia z pewnością w opisanym zdarzeniu przyszłym zostanie osiągnięty, a okoliczności sprawy uzasadniają skorzystanie przez Panią z przedmiotowej preferencji.

Z analizowanego przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że ustawodawca uzależnia skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia od wydatkowania przez podatnika w ściśle określonym czasie, środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) na realizację własnego celu mieszkaniowego.

Przy czym cele, których realizacja uprawnia do zwolnienia określone zostały enumeratywnie w art. 21 ust. 25 ww. ustawy. Reasumując, w sytuacji gdy środki uzyskane z odpłatnego zbycia nieruchomości Wnioskodawczyni przeznaczy na własne cele mieszkaniowe, których katalog zawiera przepis art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dochód uzyskany z jego zbycia zwolniony będzie z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przeznaczenie przychodu na własne cele mieszkaniowe podatnika (Pani), w tym przypadku na nabycie mieszkania, nie będzie skutkować powstaniem obowiązku zapłaty podatku, z zastrzeżeniem, iż mieszkanie stanowić będzie własność lub współwłasność Pani (wymóg posiadania stosownego tytułu prawnego do lokalu mieszkalnego).

Wydatkowanie przychodu na nabycie drugiego własnego mieszkania nie spowoduje utraty prawa do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sytuacji, gdy dochód faktycznie zostanie przeznaczony na własne cele mieszkaniowe Pani oraz jeżeli zostaną spełnione, pozostałe przesłanki wskazane przepisami prawa.

Katalog wydatków na własne cele mieszkaniowe określa art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1, 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, budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego, e. rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Na podstawie art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2019 r. – przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d i e, rozumie się budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach.

Zgodnie z art. 21 ust. 28 cytowanej 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.

Zacytowane wyżej przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazują wyraźnie, że dla skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy, konieczne jest spełnienie warunków w nich wskazanych, takich jak wydatkowanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych - w okresie 2 lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło ich odpłatne zbycie na ściśle określone cele mieszkaniowe, w tym na nabycie 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 lokalem.

Odnosząc się natomiast do wydatków, jakie Pani poniesie na remont mieszkania przy ulicy (...) wskazać należy, że wśród wydatków na własne cele mieszkaniowe w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymienione zostały wydatki poniesione na remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Pojęcie remontu zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 8 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2020 r. poz. 1333 z późn. zm.) jako "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".

Należy zauważyć, że w obowiązującym stanie prawnym ustawodawca nie zastrzegł, że własne cele mieszkaniowe podatnika, ograniczać się muszą do nabycia tylko jednego lokalu mieszkalnego. Zatem należy uznać, iż każdy z nabytych lokali (w drodze umowy zamiany lub umowy kupna - sprzedaży), stanowiący jego własność może wyczerpywać dyspozycję art. 21 ust. 25 pkt 1 cyt. Ustawy pod warunkiem, iż zaspokaja własne cele mieszkaniowe podatnika.

Niemniej jednak, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie odwołuje się do tego przepisu. Tym samym, definicja "remontu" funkcjonująca na gruncie Prawa budowlanego nie może być wprost przenoszona na grunt omawianej ustawy podatkowej. Może być natomiast uwzględniona jako jeden z elementów służących ustaleniu znaczenia pojęcia "remontu" dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych. Za "remont" budynku lub lokalu mieszkalnego, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy więc uznać prace służące utrzymaniu

budynku/lokalu we właściwym stanie, doprowadzeniu go do pożądanego stanu użytkowej, modernizacji jego elementów składowych. W każdym przypadku remont dotyczy "materii" budynku/lokalu 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.

Wskazać należy, że 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 lub ich części oraz udziału w nieruchomości lub praw, jest fakt wydatkowania środków z ich odpłatnego zbycia, poczynając od dnia sprzedaży i nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiła sprzedaż, wyłącznie na enumeratywnie (wyczerpująco) wskazane w ustawie cele mieszkaniowe.

Należy zauważyć, że wszelkiego rodzaju ulgi czy zwolnienia są odstępstwem od konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania i są w sposób szczegółowy uregulowane 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. Ustawodawca formułując przedmiotowe zwolnienie w sposób jednoznaczny wskazał realizację celów mieszkaniowych, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu ze sprzedaży. Przy czym "własne cele mieszkaniowe" należy rozumieć jednoznacznie, zgodnie z wykładnią literalną.

Realizacja własnych celów mieszkaniowych powinna polegać na tym, że w nowo wybudowanym budynku mieszkalnym podatnik takie cele będzie realizować, a więc będzie w nim mieszkał. Zgodnie z art. 3 pkt 2 ustawy - Prawo budowlane przez budynek należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, natomiast zgodnie z art. 3 pkt 2a ww. ustawy za budynek mieszkalny jednorodzinny należy 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.

Ustosunkowując się z kolei do możliwości zaliczenia do wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe wydatków związanych z remontem domu położonego w górach należy wskazać, że ustawa o podatku dochodowym nie definiuje pojęcia "remont", zatem właściwym jest odwołanie się w tej kwestii do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r. poz. 1332, z późn. zm.).

W świetle przepisu art. 3 pkt 8 ustawy - Prawo budowlane, poprzez remont należy rozumieć wykonanie 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.

Za "remont" uważa się w szczególności wykonanie robót budowlanych w istniejącym budynku mieszkalnym lub lokalu mieszkalnym wraz z wymianą dotychczas użytkowanych, zużytych składników wyposażenia technicznego budynku lub lokalu (np. dotychczasowej instalacji wodnej, kanalizacyjnej, centralnego ogrzewania, ciepłej wody, gazu przewodowego lub tylko określonych elementów tych instalacji).

Pojęcie remontu wyczerpująco wyjaśnił również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 4 marca 1998 r., sygn. akt I SA/Gd 886/96, stwierdzając: "za remont budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w znaczeniu powszechnie stosowanym w zakresie

inwestycji uważa się prace budowlane mające na celu utrzymanie lokalu mieszkalnego lub budynku mieszkalnego we właściwym stanie, przywrócenie jego pierwotnej zdolności użytkowej, którą utracił w wyniku upływu czasu i eksploatacji wraz z wymianą dotychczas użytkowanych zużytych składników ich wyposażenia technicznego takich jak: dotychczasowej instalacji wodnej, kanalizacyjnej, centralnego ogrzewania, ciepłej wody, gazu przewodowego lub tylko określonych elementów tych instalacji."

Tym samym, w tym zakresie dochód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości korzysta ze zwolnienia wynikającego z treści art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Biorąc pod uwagę powyższe, stwierdzić należy, że wydatki poniesione na remont ww. domu, Wnioskodawca może zakwalifikować jako wydatki, o których mowa w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest :

nieprawidłowe – w części dotyczącej wydatków poniesionych na zakup i remont nowego mieszkania, które będzie wynajmowane i docelowo przekazane do używania córce oraz wymianę ogrodzenia i prace ogrodowe domu w górach,

prawidłowe – w pozostałym zakresie.

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 2021 r. poz. 1128 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) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,

spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

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 odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub prawa przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości nastąpiło po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy, a kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Wobec powyższego, w przypadku sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskanego z tego tytułu dochodu ma moment i sposób ich nabycia.

Z opisu niniejszej sprawy wynika, że w 2018 r. otrzymała Pani na podstawie darowizny nieruchomość od dziadka. W październiku 2021 r. nieruchomość została sprzedana. Część środków zostanie przekazana w ciągu najbliższych 3 lat na zakup nowego mieszkania,

remont mieszkania, w którym Pani mieszka obecnie, remont domu położonego w górach oraz ogrodu i ogrodu. Nie planuje Pani przeprowadzki do nowego mieszkania, przez najbliższe lata chce je wynajmować, a następnie mieszkanie to będzie użytkowane przez aktualnie małoletnią córkę po osiągnięciu przez nią pełnoletności. W mieszkaniu, w którym Pani mieszka - remont będzie obejmował: malowanie ścian, gipsowanie, kafelkowanie, wymiana instalacji elektrycznej, wymiana kabiny prysznicowej, wymiana instalacji wodnej, położenie paneli. Remont domu w górach będzie obejmował: kafelkowanie, wymiana kranów, wymiana instalacji wodnej i elektrycznej, budowa kominka wraz z piecem, malowanie.

Remont domu w górach będzie obejmował : remont łazienki, remont całkowity "strychu" w celu zagospodarowania go na cele mieszkaniowe (wymiana instalacji, usytuowanie ścianek z kartongipsu, tynkowanie, malowanie, szpachlowanie, położenie podłogi i płytek), wymiana podłóg, budowa nowych schodów do domu, Izolacja dachu, wykonanie części więźby dachowej, wymiana ogrodzenia. Prace ogrodowe polegały na : wyrównaniu ogrodu, posianiu trawy.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie precyzuje pojęcia „nabycie”, a także nie wskazuje czy ma to być nabycie odpłatne, czy nieodpłatne. Nie określa również, na podstawie jakiej czynności prawnej może nastąpić nabycie nieruchomości, ich części oraz udziału w nieruchomości lub praw majątkowych.

Pojęcie to należy rozumieć szeroko, co oznacza, że z nabyciem nieruchomości lub praw majątkowych wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mamy do czynienia z chwilą uzyskania prawa własności do nieruchomości lub tych praw, bez względu na charakter czynności prawnej, na podstawie której doszło do przysporzenia majątkowego w postaci własności rzeczy lub praw.

Interpretacja pojęcia „nabycie” została przedstawiona w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 listopada 2009 r., sygn. akt II FSK 1489/08, w którym Sąd stwierdził, że aby ustalić, jaka czynność prawna wyznacza początek biegu pięcioletniego terminu należy odwołać się do regulacji zawartych w prawie cywilnym. Według Kodeksu cywilnego nabycie jest to uzyskanie prawa własności rzeczy. Zatem, aktywa majątkowe ulegają zwiększeniu. Przez pojęcie „nabycie” użyte w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy rozumieć każde zwiększenie aktywów majątku podatnika.

Jak wskazano wyżej, moment przeniesienia prawa własności w prawie podatkowym określany jest zgodnie z normami prawa cywilnego.

W myśl art. 155 § 1 oraz § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r. poz. 17360):

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.

W myśl art. 888 § 1 Kodeksu cywilnego:

Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku. Podstawowym elementem umowy darowizny, niezbędnym do uznania, że dane świadczenie jest darowizną, jest jej nieodpłatność. Świadczenie jest nieodpłatne wówczas, gdy otrzymujący świadczenie nie świadczy nic w zamian, ani też nie zobowiązuje się do innego świadczenia w przyszłości. Przy czym to świadczenie drugiej strony nie musi mieć charakteru majątkowego, może być np. korzyścią osobistą. Jedynym celem, jaki leży u podstaw darowizny, jest chęć przysporzenia majątkowego na rzecz drugiej strony.

Przechodząc do oceny skutków podatkowych dokonanej przez Panią sprzedaży w 2021 roku nieruchomości nabytej darowizną w 2018 r. należy wskazać, że 5-letni okres, o

którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie minął.

W konsekwencji, w przedmiotowej sprawie sprzedaż opisanej we wniosku nieruchomości stanowi dla Pani źródło przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego 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.

W myśl natomiast 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:

- a) 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
- b) dochody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131.

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.

Przy czym, w myśl art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Stosownie natomiast do 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. 6e ww. ustawy:

Wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Co do zasady dochód osiągnięty przez Panią z odpłatnego zbycia nieruchomości w 2021 r. podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym na zasadach wynikających z art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Od powyższej reguły w art. 21 ust. 1 pkt 131 cyt. ustawy ustawodawca ustanowił pod pewnymi warunkami wyjątek. Zgodnie bowiem z tym przepisem:

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 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.

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 ww. ustawy.

Zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 i 2 ww. ustawy:

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;

2) wydatki poniesione na:

- a) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na cele określone w pkt 1,
- b) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o którym mowa w lit. a,

c) spłatę każdego kolejnego kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o których mowa w lit. a lub b

- w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, z zastrzeżeniem ust. 29 i 30.

Z art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika natomiast, że:

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

Ponadto z art. 21 ust. 28 wskazanej ustawy wynika, że:

Za wydatki, o których mowa w ust. 25, nie uważa się wydatków poniesionych na:

1) nabycie gruntu lub udziału w gruncie, prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie, budynku, jego części lub udziału w budynku, lub

2) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, adaptację lub remont budynku albo jego części

- przeznaczonych na cele rekreacyjne.

Pani wątpliwości podatkowo-prawne dotyczą możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego uregulowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z wydatkami poniesionymi na: zakup i remont nowego mieszkania, które będzie wynajmowane, a następnie zostanie przekazane do użytkowania pełnoletniej córce, remont mieszkania, w którym obecnie Pani mieszka oraz remont domu położonego w górach oraz wymianę ogrodzenia i remont ogrodu.

W tym miejscu należy jednoznacznie wskazać, 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 ciężące na nim obowiązki wynikające z zastosowania danej ulgi czy zwolnienia podatkowego należy dokonać ścisłej, literalnej wykładni przepisu regulującego daną ulgę czy zwolnienie.

W związku z tym, wydatkowanie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w terminie i na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy, a szczegółowo określone w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozwala na zastosowanie przedmiotowego zwolnienia.

Jednym z warunków zastosowania omawianego zwolnienia jest realizowanie w zakupionym mieszkaniu własnych potrzeb mieszkaniowych. Jest to cel nadrzędny, przez pryzmat którego należy interpretować ww. przepis. Intencją ustawodawcy tworzącego to zwolnienie było zachęcenie podatników do nabywania w miejsce zbywanych

nieruchomości czy praw majątkowych, innych nieruchomości lub praw majątkowych przeznaczonych do zaspakajania ich indywidualnych potrzeb mieszkaniowych. Świadczy o tym poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”.

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.

Ustawodawca formułując zwolnienie przedmiotowe, w sposób jednoznaczny wskazał realizację celów mieszkaniowych, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu ze sprzedaży. Takimi celami mogą być m.in. budowa, rozbudowa, nadbudowa, przebudowa lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego (art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ww. ustawy).

Wydatki na własne 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 powinny być udokumentowane rzetelnymi i wiarygodnymi dowodami, z których w sposób niebudzący żadnych wątpliwości będzie wynikało kto, kiedy i jaki wydatek poniósł, tj. czy środki uzyskane ze sprzedaży faktycznie przeznaczone zostały na cele mieszkaniowe, czy też wydatki na cele mieszkaniowe poczynione zostały z innych źródeł.

Wśród wydatków na własne cele mieszkaniowe wymieniono w nim wydatki poniesione m. in. na remont własnego lokalu mieszkalnego. 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 (art. 21 ust. 26 ww. ustawy).

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje „remontu”. Dla wyjaśnienia tego pojęcia, należy odnieść się do jego znaczenia funkcjonującego w języku powszechnym. I tak, „remont” to „doprowadzenie jakiegoś budynku lub urządzenia do stanu używalności; naprawa, odnawianie (czegoś)”. Synonimami tego pojęcia są m.in. „naprawa, przebudowa, odrestaurowanie, modernizacja”.

Pojęcie remontu zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 8 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2020 r. poz. 1333 ze zm.) jako „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”. Niemniej jednak, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie odwołuje się do tego przepisu. Tym samym, definicja „remontu” funkcjonująca na gruncie Prawa budowlanego nie może być wprost przenoszona na grunt omawianej ustawy podatkowej. Może być natomiast uwzględniona jako jeden z elementów służących ustaleniu znaczenia pojęcia „remontu” dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych.

Za „remont” lokalu mieszkalnego (budynku mieszkalnego), o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy więc uznać prace dotyczące tego lokalu, budynku jako nieruchomości i jej części składowych (tj. wszystkiego,

co nie może być odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego), służące utrzymaniu lokalu (budynku) we właściwym stanie, doprowadzeniu go do pożądanej zdolności użytkowej, modernizacji jego elementów składowych. „Remontem” w rozumieniu omawianego przepisu jest również tzw. wykończenie lokalu mieszkalnego (budynku mieszkalnego), a więc prace służące doprowadzeniu do zdolności użytkowej nowo wybudowanego lokalu, czy budynku. W każdym przypadku remont dotyczy „materii” lokalu 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 lokalu.

Wydatki za zakup i remont nowego mieszkania, w którym nie będzie Pani docelowo mieszkała, bowiem po okresie wynajmowania zamieszka tam Pani córka, a nie Pani, nie mogą korzystać ze zwolnienia o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W przypadku czasowego najmu zakupionego lokalu mieszkalnego należy zauważyć, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym, brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył lokal mieszkalny w celu zamieszkania w nim, przez pewien okres będzie go wynajmował i w przyszłości, po zakończonym okresie najmu, będzie zamieszkiwał w nim realizując własne cele mieszkaniowe. W Pani przypadku nie nastąpi natomiast realizacja Pani własnego celu mieszkaniowego, bowiem nie zamieszka Pani w zakupionym lokalu mieszkalnym. Docelowo zamieszka tam Pani córka. W sytuacji zakupu i przekazania przez Panią docelowo lokalu mieszkalnego swojej córce nie można mówić o realizowaniu własnych celów mieszkaniowych przez Panią. Takie wydatkowanie przychodu ze zbycia przedmiotowej nieruchomości nie będzie mieścić się w pojęciu „zaspokajania własnych potrzeb mieszkaniowych” objętych dyspozycją przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tym samym nie będzie Pani przysługiwać możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego odnośnie wydatków poniesionych na zakup i remont mieszkania, w którym to Pani córka będzie realizowała swoje potrzeby mieszkaniowe.

Wątpliwości Pani dotyczą również możliwości wydatkowania przychodu ze sprzedaży nieruchomości na remont mieszkania, w którym Pani mieszka oraz remont domu w górach i ogrodzie.

Wydatkami nie mieszczącymi się w definicji wydatków na cele mieszkaniowe są wydatki poniesione przez Panią na wykonanie ogrodzenia, czy też na ogród (w domu w górach). Wykonanie ogrodzenia nieruchomości, czy też ogrodu - nie są budową, rozbudową, nadbudową przebudową czy remontem własnego budynku mieszkalnego, lecz zagospodarowaniem terenu wokół budynku.

Bez wątpliwości istnieje związek pomiędzy ogrodzeniem nieruchomości, zagospodarowaniem terenu przy nieruchomości a inwestycją, o której mowa we wniosku. Jednak ustawodawca nie przewidział zwolnienia dla całej inwestycji, ale dla budowy /remontu budynku mieszkalnego, co oznacza, że wydatki na wykonanie ogrodzenia posesji, zagospodarowanie terenu na którym znajduje się posesja, nie są wydatkami korzystającymi ze zwolnienia. Nie mają one charakteru mieszkalnego, a jak już wskazano w niniejszej interpretacji zawarty w art. 21 ust. 25 ustawy katalog wydatków uprawniających do zwolnienia ma charakter zamknięty i w związku z tym tylko wydatkowanie środków na realizację celów w nim wskazanych pozwala na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania.

Wobec powyższego wydatki poniesione na wykonanie ogrodzenia, czy też ogrodu, (zagospodarowanie terenu), nie mieszczą się w katalogu wydatków wymienionych w art.

21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a zatem nie uprawniają do zastosowania zwolnienia z opodatkowania uzyskanego dochodu na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Natomiast wydatkowanie środków pieniężnych, uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości na remont mieszkania (w którym Pani mieszka) oraz remont domu w górach (całorocznego, nie mającego charakteru rekreacyjnego), który wykorzystywany jest przez Panią i Pani rodzinę przez część roku kalendarzowego, będzie mieściło się w kategorii wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wydatków poniesionych na remont mieszkania oraz domu. Tym samym w sytuacji spełnienia pozostałych przesłanek wynikających z przepisów wydatki te będą uprawniały Panią do skorzystania ze zwolnienia o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.

Przy czym wskazać należy, że zwolnieniu podlega dochód w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które Pani przedstawiła i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy Ordynacja podatkowa. Aby interpretacja mogła pełnić funkcję ochronną: Pani sytuacja musi być zgodna (tożsama) z opisem zdarzenia przyszłego i musi się Pani 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 Pani 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 2022 r. poz. 329.; 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.).