

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 515934

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2022-10-31T14:24:15.438

Tytuł (teza): Możliwości zwolnienia od podatku dochodu ze sprzedaży nieruchomości w związku z wydatkowaniem przychodu na własne cele mieszkaniowe.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2022-10-19T13:18:24.317

Sygnatura: 0114-KDIP3-1.4011.793.2022.2.LS

Słowa kluczowe: • budowa-działka pod budowę
• cel-cele mieszkaniowe
• grunty
• grunty-sprzedaż gruntów

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.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

11 sierpnia 2022 r. wpłynął Pana wniosek z 11 sierpnia 2022 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy możliwości zwolnienia od podatku dochodu ze sprzedaży nieruchomości w związku z wydatkowaniem przychodu na własne cele mieszkaniowe.

Uzupełnił go Pan – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 13 października 2022 r. (data wpływu 13 października 2022 r.).

Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Jest Pan osobą fizyczną. Od 1 maja 2014 r. prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą. Działalność jest zarejestrowana ze stałym miejscem jej wykonywania w (...). Przeważający przedmiot prowadzonej działalności to „Pozostałe doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania PKD 70.22.Z.”. Jest Pan również współnikiem większościowym trzech spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz w dwóch z nich członkiem zarządu. Siedzibą Spółek jest W. Jest Pan właścicielem Nieruchomości stanowiącej niezabudowane działki gruntu położone w J., dla której Sąd Rejonowy prowadzi księgę wieczystą. Wnioskodawca nabył wskazaną nieruchomość rolną oraz nieruchomości 3 i 8 w drodze darowizny od siostry w następujących okolicznościach. Nieruchomości stanowiły własność Pana rodziców. Jest to miejsce gdzie się Pan wychował z dwójką rodzeństwa – siostrą A. i bratem P. Na działce 3 znajduje się Pana dom rodzinny z zabudowaniami. Pana rodzice darowali całą nieruchomość w 1998 r. Pana bratu – P. P., który miał kontynuować prowadzenie na nieruchomości działalności rolniczej. Jednocześnie Pana rodzice – H. i S. - zapewnili sobie prawo do dożywotniej służebności osobistej mieszkania oraz prawo dożywotniego użytkowania działki ziemi o powierzchni 0,5 ha. W lutym 2010 r., z przyczyn rodzinnych została podjęta decyzja, że własność Nieruchomości zostanie przeniesiona przez Pana brata na siostrę A., która pozostawała właścicielką Nieruchomości aż do czerwca 2021 r. Na początku 2021 r. zmarł S. – Pana ojciec. Matka jest osobą w podeszłym wieku, wymaga stałej opieki. Nie mogła sama pozostać w domu rodzinnym. Wobec narastających ograniczeń w codziennym funkcjonowaniu matki oraz pewnej odległości (I.) w jakiej mieszka córka – A. P. od J., aby zapewnić bieżącą opiekę matce postanowiono, że dokona Pan darowizny na rzecz siostry środków pieniężnych, które umożliwią jej zakup większego mieszkania w I., co pozwoli matce zamieszkać z córką. Było to wynikiem ustaleń rodzinnych. Siostra nie posiadała środków na zakup większego mieszkania w I. Żeby je uzyskać musiałaby dokonać sprzedaży rodzinnej Nieruchomości w J., czemu wyraźnie sprzeciwili się – Pana matka oraz pozostałe rodzeństwo. Ustalono, że w związku z dokonaną darowizną Pana na rzecz siostry, Pana siostra dokona darowizny na Pana rzecz nieruchomości rolnej wraz z domem rodzinnym, tak aby pozostała w rodzinie P. Umowa darowizny została zawarta w czerwcu 2021 r. Zostały dokonane wszelkie formalności związane z zawiadomieniem właściwego urzędu skarbowego o dokonanych czynnościach. Nieruchomość została nabyta do Pana majątku osobistego, bez związku z działalnością gospodarczą. Części tej nieruchomości w postaci niezabudowanej działki nr 4 w lutym 2022r. została sprzedana osobie fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Kwestia opodatkowania dostawy tej nieruchomości podatkiem od towarów i usług (jako zdarzenie przyszłe) była przedmiotem interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w dniu 21 grudnia 2021r. nr 0114-KDIP1-3.4012.627.2021.2.KP. Organ podatkowy uznał za prawidłowe stanowisko podatnika w przedstawionym we wniosku opisie sprawy oraz w świetle powołanych regulacji ustawy o podatku od towarów i usług, że sprzedaż działki wydzielonej z działki nr (...) opisanej we wniosku nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, z uwagi na fakt, że z tytułu tej transakcji nie działał Pan w charakterze – zdefiniowanego w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT – podatnika tego podatku, prowadzącego działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT. Pozostaje Pan aktualnie w związku małżeńskim, jest jednak w trakcie postępowania rozwodowego a z żoną łączy go ustrój rozdzielności majątkowej małżeńskiej. Pana nowa

partnerka życiowa zamieszkuje i pracuje w okolicach J. Pana celem jest, aby miejscem, w którym skupiać się będą jego czynności o charakterze osobistym, rodzinnym będzie J., natomiast miejscem zamieszkania w związku ze świadczoną osobiście pracą, realizowanymi w trakcie roku szkolnego kontaktami z dziećmi, pozostawała W. Dom rodzinny, którego stał się Pan właścicielem na skutek darowizny jest aktualnie w bardzo złym stanie. Jest to nieruchomość, która została wybudowana przed ponad 95 laty i faktycznie nie była poddawana istotnym remontom. Ponadto, mimo że formalnie jest Pan jej właścicielem w okresie od wiosny do jesieni zamieszkuje w niej nadal jego mama oraz często przybywa do niej duża część rodziny. Przy czym o ile w okresie od wiosny do wczesnej jesieni zdarza się że przebywa Pan w domu rodzinnym jako opiekun matki, to z uwagi na warunki incydentalnie, i nieruchomość nie zaspokaja jego celów mieszkaniowych rozumianych długookresowo. Nie traktuje Pan domu rodzinnego jako nieruchomości zaspokajającej jego codzienne potrzeby mieszkaniowe. Rozważał Pan przystosowanie tego domu do własnych potrzeb mieszkaniowych. Wymagałoby to wprowadzenia znaczących zmian, nakładów i wydatków finansowych, jest jednak temu przeciwna Pana mama, która ciągle traktuje dom jako własną przestrzeń. Ponadto po dokonaniu kalkulacji uznał Pan, że byłoby to nieopłacalne. Wziął pod uwagę stan i wiek budynku, charakter zabudowy, bryłę budynku, metraż oraz aktualnie ustalony przez rodzinę sposób korzystania. Potrzebuje Pan własną część dzienną z kuchnią, pokój do pracy, ma dwie małoletnie córki, które również będą z nim przez część roku (dni wolne, okres wakacji, ferii) zamieszkiwać w J. i chce zapewnić im odpowiednie warunki w tym zakresie. Wygospodarowanie takiej przestrzeni z Pana domu rodzinnego, nawet po dokonaniu remontu nie będzie możliwe.

Potrzebuje Pan dom całoroczny w J. Charakter pracy wykonywanej przez Pana nie wymaga jego osobistej codziennej obecności w W. Dużą część swojej życiowej aktywności przeniósł Pan do J. Pracę, którą Pan wykonuje zorganizował w sposób, który pozwolił mu na wygospodarowanie okresów, w których wystarczająca jest praca zdalna. Pracę organizuje i z wyprzedzeniem planuje Pan tak, aby część miesiąca pracować z biura w W. a część zdalnie z J., gdzie już od śmierci ojca spędza około połowy każdego miesiąca. Środki uzyskane ze sprzedaży działki nr 4 przeznaczy Pan na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych w J. i w całości wydatkuje na pokrycie kosztów nowego domu jednorodzinnego na terenie nieruchomości gruntowej, której jest właścicielem. Pozostaje Pan współwłaścicielem (w udziale do 1/2 części z żoną, z którą jest w trakcie postępowania rozwodowego) dwóch nieruchomości w W.:

1) mniejszej przy ul. S., w której aktualnie w trakcie pobytów w W. (w okresach stacjonarnej pracy) zamieszkuje,

2) większej przy ul. G., w której zamieszkuje Pana żona wraz z dziećmi.

Uzupełnienie i doprecyzowanie zdarzenia przyszłego

Nie wykorzystywał Pan działki 4 w prowadzonej działalności gospodarczej.

Zbycie działki nie nastąpiło w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Szczegółowe okoliczności zbycia zostały przedstawione w treści wniosku – w ramach opisu stanu faktycznego.

Kwestia opodatkowania dostawy tej nieruchomości podatkiem od towarów i usług była natomiast przedmiotem interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w dniu 21 grudnia 2021r. nr 0114-KDIP1-3.4012.627.2021.2.KP.

Działka nie była przedmiotem najmu, dzierżawy ani innych umów.

Nie podejmował Pan w stosunku do działki żadnych czynności w celu jej uatrakcyjnienia.

Nie poszukiwał Pan nabywców działki, nie podejmował żadnych działań marketingowych zmierzających do sprzedaży działki.

Dokonał Pan sprzedaży działki w imieniu własnym. Sprzedaż była przypadkowa, dokonana incydentalnie.

Nie zna Pan dokładnej daty rozpoczęcia budowy domu. Jednak nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie działki dochód uzyskany z jej sprzedaży zostanie przeznaczony na pokrycie kosztów wybudowania planowanego domu

Nie zna Pan czasu zakończenia budowy. Nie później jednak niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie działki dochód ze sprzedaży zostanie przeznaczony na pokrycie kosztów wybudowania planowanego domu.

Szczegółowo w treści wniosku wyjaśnił Pan, że dom będzie służył realizacji celów mieszkaniowych i w jaki sposób ten cel będzie realizowany. Będzie Pan w domu, który planuje wybudować mieszkał.

Będzie Pan w nowo wybudowanym domu przebywał z zamiarem pobytu – będzie w nim spędzał czas, spał, gotował, korzystał z łazienki, odpoczywał. Zgromadzi w nim własne rzeczy służące do zaspokajania własnych potrzeb mieszkaniowych.

Środki uzyskane ze sprzedaży działki nr 4 przeznaczy Pan w całości na budowę domu jednorodzinnego.

Środki uzyskane ze sprzedaży wskazanej działki zostaną przeznaczone na pokrycie standardowych wydatków potrzebnych do budowy domu – w zależności od wybranego projektu budowlanego, w szczególności wydatki będą dotyczyły nabycia materiałów służących do budowy oraz usług budowlanych lub zdecyduje Pan o zawarciu umowy z Generalnym Wykonawcą, który przeprowadzi budowę domu z materiałów własnych.

Na własne, niekomercyjne cele mieszkaniowe, dokona Pan zakupu i instalacji między innymi:

- kuchenki gazowej lub gazowo-elektrycznej, płyty indukcyjnej,
- piekarnika,
- szafki stanowiącej element mocowania umywalki,
- oświetlenia, w tym taśm LED i oczek halogenowych,
- okapu, pochłaniacza, jednak bez podszafrkowego
- mebli, które są trwale połączone konstrukcyjnie z elementami budowlanymi, w tym tzw. „mebli pod wymiar”.

Wydatki Pana będą niezbędne i racjonalne, wynikające z projektów instalacyjnych i przyłączeniowych sporządzonych dla danej nieruchomości. Konieczność ponoszenia takich wydatków wynika częściowo z wymogów określonych odrębnymi przepisami. Układ funkcjonalny, konstrukcyjny i przestrzenny budynku, oraz rozwiązania techniczne i materiałowe elementów budowlanych będą odpowiadać wymaganiom wynikającym m.in. z ich przeznaczenia. Zatem budynek mieszkalny musi być przystosowany w taki sposób, by spełniał podstawowe funkcje mieszkalne – niezbędne do prawidłowej egzystencji człowieka. Tym samym, budynek mieszkalny powinien w swym projekcie uwzględniać pomieszczenia takie jak kuchnia i łazienka, wraz z oznaczeniem umiejscowienia odpowiednich instalacji i przyłączy – wodnych, elektrycznych, gazowych, wentylacyjnych, czy też odprowadzenia ścieków.

Będzie posiadał Pan rachunki i faktury dokumentujące wydatkowanie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia działki nr 4.

Należy zwrócić uwagę, że cena jaką uzyskał Pan ze sprzedaży działki stanowić będzie jedynie część kwoty jaka zostanie przeznaczona na wydatki związane z budową domu.

Pan i żona byliście właścicielami nieruchomości w okolicach G. W związku ze zmianami w życiu osobistym (w trakcie sprawa rozwodowa) oraz decyzją ze nieruchomość nie będzie wykorzystywana przez żadnego z małżonków postanowili oni o jej sprzedaży.

Jak wynika z informacji uzyskanej od Pana nieruchomość w G. została sprzedana po upływie około 10 lat od dnia jej nabycia przez małżonków.

Wobec treści art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. zbycie nieruchomości po upływie 5 lat od daty nabycia nie podlegało opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych i nie stanowiło odrębnego źródła dochodu.

Pytanie

Czy dochód uzyskany przez Pana ze sprzedaży części nieruchomości nabytej w drodze darowizny, uzyskany przed upływem pięciu lat od dokonania darowizny, będzie zwolniony z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sytuacji gdy w całości - nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie - zostanie przeznaczony na pokrycie kosztów wybudowania na terenie własnej nieruchomości gruntowej znajdującej się w miejscowości, w której nie skupia się jego aktywność zawodowa, ale prywatne centrum życiowe - domu jednorodzinnego, w której wnioskodawca zamierza zamieszkiwać w okresach, kiedy nie będzie pracował osobiście w W., niezależnie od tego, że jest właścicielem: 1. mieszkania w W., w którym zamieszkuje w trakcie pobyków zawodowych w W. oraz 2. starego, wymagającego remontu domu w zabudowie siedliskowej w J., w którym zamieszkuje w pewnych okresach roku jego mama i który nie służy aktualnie i nie nadaje się w ocenie wnioskodawcy do realizacji w aktualnym jego stanie jego założonych całorocznych celów mieszkaniowych?

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest odpowiedź na ww. pytanie w części dotyczącej możliwości zwolnienia od podatku dochodu ze sprzedaży nieruchomości w związku z wydatkowaniem przychodu na własne cele mieszkaniowe w części dotyczącej przeznaczenia środków ze sprzedaży działki na budowę domu. Natomiast w zakresie możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania wydatków poniesionych na zakup kuchenki gazowej lub gazowo-elektrycznej, płyty indukcyjnej, piekarnika, szafki stanowiącej element mocowania umywalki, oświetlenia, w tym taśm LED i oczek halogenowych, okapu, pochłaniacza, jednak bez podszafkowego, mebli, które są trwale połączone konstrukcyjnie z elementami budowlanymi, w tym tzw. „mebli pod wymiar”, zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie.

Pana stanowisko w sprawie

Dochód uzyskany przez Pana ze sprzedaży części nieruchomości nabytej w drodze darowizny, uzyskany przed upływem pięciu lat od dokonania darowizny, będzie zwolniony z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sytuacji gdy w całości - nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie - zostanie przeznaczony na pokrycie kosztów wybudowania na terenie własnej nieruchomości gruntowej w J. domu jednorodzinnego, w której zamierza Pan zamieszkiwać w okresach, kiedy nie będzie pracował osobiście w W. W J. istnieje potrzeba zaspokojenia Pana własnych potrzeb mieszkaniowych bowiem tu skupia się jego prywatne centrum życiowe a stary dom rodzinny, który nabył w drodze darowizny nie nadaje się do realizacji tych celów. Dla ziszczenia się przesłanek zwolnienia podatkowego unormowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. nie jest konieczne, by realizacja własnych celów mieszkaniowych była ograniczona do jednego lokalu, co oznacza że nie stoi na przeszkodzie skorzystaniu ze zwolnienia posiadanie mieszkań w W. dla realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych w W., w okresach osobistej pracy w biurze.

Stan prawny i rozważania

Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. Stosownie do treści art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych źródłem przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2: a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej c) prawa wieczystego użytkowania gruntów, - jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c) - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie. Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c) ww. ustawy, przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia "nabycia", należy zatem odwołać się do przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121, z późn. zm.). Zgodnie z art. 888 § 1 ustawy - 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.

Zatem, nabycie przez Wnioskodawcę w czerwcu 2021 r. nieruchomości w drodze darowizny od siostry, a następnie jej sprzedaż w części w lutym 2022 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 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). Pomiedzy tymi wydatkami a dokonaniem 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. Zgodnie z 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 nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych (art. 22 ust. 6e ww. ustawy). Stosownie natomiast do art. 30e ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, wykazać: 1) dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) i obliczyć należny podatek dochodowy od dochodu, do którego nie ma zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 131, lub 2) dochody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131. Dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c) nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł (art. 30e ust. 5 ww. ustawy). 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 zwalnia się z podatku dochodowego dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczyniony od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

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

gdzie:

D - dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa,

W - wydatki poniesione na cele mieszkaniowe,

P - przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

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

nieruchomości musi być wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie. Zgodnie z 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. 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). Natomiast, zgodnie z 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. Jak wynika ze stanu faktycznego sprawy w lutym 2022 r. dokonał Pan sprzedaży części nieruchomości gruntowej nabytej w drodze darowizny w czerwcu 2021 r. Środki uzyskane ze sprzedaży nieruchomości chce Pan w całości przeznaczyć na realizację własnego celu mieszkaniowego w J. – budowę domu jednorodzinnego. W J. jest Pan właścicielem domu rodzinnego, jednak jest on w stanie który aktualnie nie nadaje się do realizacji jego celu mieszkaniowego, w szczególności z tej przyczyny że jest to dom bardzo stary, mały, wymagający nie tylko remontu ale przebudowy a nawet rozbudowy, w domu w okresie od wiosny do wczesnej jesieni zamieszkuje jego mama, która nie wyraża zgody na dokonanie zmian a ponadto nawet gdyby wyraziła wprowadzenie zmian – przebudowy, rozbudowy wymagałoby znacznych kosztów porównywalnych do tych, które wnioskodawca planuje ponieść budując nowy dom. Analizując powyższe okoliczności należy podkreślić, że wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe są wyjątkiem, istotnym odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej - powszechności i równości opodatkowania, niewątpliwym więc musi być ściśle, bez wykładni rozszerzającej, ich interpretowanie. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzający zwolnienie od opodatkowania, będące rodzajem ulgi podatkowej, a więc wyjątku od podlegania opodatkowaniu, nie powinien być interpretowany rozszerzająco.

Nie należy zatem pojęcia "własne cele mieszkaniowe" interpretować szeroko, w oderwaniu od celu polegającego na zaspokojeniu własnej potrzeby mieszkaniowej. Aby skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy wydatkować w ustawowym terminie środki ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w ustawie "własne cele mieszkaniowe". Istotna jest zatem interpretacja ustawowego terminu "własne cele

mieszkaniowe". Należy wyjaśnić, że samo poniesienie wydatku nie świadczy jeszcze o tym, że została spełniona przesłanka skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania. Warunkiem zwolnienia podatkowego jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych.

Wydatkowanie przychodu (dochodu) na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. "dachu nad głową". W orzecznictwie dość jednolicie przyjmuje się, że cel mieszkaniowy wiąże się z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych, przy czym chodzi tu o potrzeby mieszkaniowe w sensie obiektywnym, a zatem potrzeby przeciętnego podatnika, który o ulgę się ubiega. Zawsze bowiem centrum życiowe koncentruje się w konkretnym budynku lub lokalu mieszkalnym i ten właśnie budynek lub lokal służy zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych. Potrzeba realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych jest najważniejszym elementem przedmiotowego zwolnienia od podatku dochodowego. Z wykładni językowej przytoczonych wyżej przepisów, a w szczególności z zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy sformułowania: "(...) wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości (...), 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 (...)" wynika, że podstawową okolicznością decydującą o stosowaniu powyższego zwolnienia jest przeznaczenie w określonym czasie przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych na własne cele mieszkaniowe. Innymi słowy ważny jest moment uzyskania przychodu i poniesienia wydatku. Należy zauważyć, że ustawodawca regulując omawiane zwolnienie nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do jednego z wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy celów, jednakże - przy spełnieniu pozostałych przesłanek - wydatkowanie przychodu musi być ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Innymi słowy, ustawodawca nie zastrzegł, że własne cele mieszkaniowe podatnika ograniczać się muszą do posiadania tylko jednej nieruchomości mieszkalnej. W świetle takiego wyjaśnienia osoba, która posiada miejsce zamieszkania, może nabyć kolejną nieruchomość mieszkalną w celu zaspokojenia własnych celów mieszkaniowych. Zatem, podatnik, który uzyskał przychód ze sprzedaży nieruchomości lub praw może przeznaczyć go na zakup nieruchomości mieszkalnej lub prawa, pomimo że jest właścicielem lub współwłaścicielem innych nieruchomości mieszkalnych, zachowując przy tym prawo do ww. zwolnienia, jednakże zakup ma służyć faktycznemu zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych tego podatnika. Ponadto, wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie lokalu mieszkalnego, 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, ale w lokalu tym - z różnych powodów - zamieszka po upływie określonego czasu, np. kilku miesięcy lub w lokalu tym po nabyciu będzie mieszkał tylko przez pewien czas. Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. "dachu nad głową", dążenie, aby w nowym lokalu mieszkać.

Wyraz "mieszkaniowe" w wyrażeniu "własne cele mieszkaniowe" należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie mieszkania w znaczeniu przedmiotowym, bo przecież ustawodawca wyraźnie przewidział, że cele mieszkaniowe mogą być zrealizowane także poprzez wydatki związane z innymi przedmiotami (np. dom, grunt). (tak Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 sierpnia 2018 r. II FSK 2413/16 Przesłanki zwolnienia podatkowego unormowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. a ograniczenie realizacji celów mieszkaniowych do jednego lokalu.) Dla ziszczenia się przesłanek

zwolnienia podatkowego unormowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. nie jest konieczne, by realizacja własnych celów mieszkaniowych była ograniczona do jednego lokalu. Pogląd ten podzielany jest również w piśmiennictwie. A. Bartosiewicz w Komentarzu do art. 21 u.p.d.o.f. (LEX 2013) twierdzi podobnie, że nie wystarczy poczynienie wydatków na nabycie mieszkania, lecz konieczne jest, aby nastąpiło jednocześnie w celu realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych. • W wyroku z 17 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1053/15, NSA stwierdził, że: "Wykładnia językowa nie może prowadzić do zawężenia zwrotu niedookreślonego "własnych celów mieszkaniowych", o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f., lecz wymaga indywidualnej oceny w konkretnym stanie faktycznym". Ponadto NSA wskazał, że deklaracja podatnika, iż mieszkania będą służyły jego własnym celom mieszkaniowym "jest dla organu wiążąca, a organ ten w toku postępowania nie ma możliwości ustalenia okoliczności faktycznych w kontekście przepisu stanowiącego przedmiot wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Ewentualna 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 przez właściwy organ pierwszej instancji, do czego Dyrektor IS działający z upoważnienia Ministra Finansów w postępowaniu o wydanie interpretacji, nie ma umocowań prawnych". • w wyroku z 29 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3126/14, NSA stwierdził, że: "zwolnienia i ulgi wprowadzone do ustawy podatkowej służą realizacji określonego, preferowanego przez ustawodawcę celu. Zatem wykładnia przepisu statuującego ulgę powinna być dokonywana w taki sposób aby z jednej strony faktycznie nie dochodziło do rozszerzenia zakresu wykładanego przepisu, z drugiej jednak strony należy mieć na uwadze, aby w każdym przypadku faktyczny cel ulgi mógł zostać zrealizowany. W doktrynie wyrażany jest pogląd akceptowany w orzecznictwie, że zwolnienie od podatku dochodowego dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości jest normą celu społecznego (socjalnego), która w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych obywateli. Zadaniem jakie ma spełnić ta norma jest rozwój określonej dziedziny życia gospodarczego i społecznego (R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa, 1995 r., str. 113-114). Celem wprowadzenia tego przepisu było preferowanie przeznaczenia przez podatników środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych". Zdaniem NSA, "nie stoi na przeszkodzie skorzystania z analizowanej ulgi okoliczność, że podatnik nabywa kilka lokali mieszkalnych, jak i to, że aktualnie posiada inny lokal mieszkalny, w którym zamieszkuje (...). Jeżeli zatem podatnik dokonuje zakupu co najmniej dwóch lokali mieszkaniowych w dwóch różnych miejscowościach, co wynika stąd, że w jednej miejscowości pracuje, w drugiej koncentruje się jego życie rodzinne wówczas można uznać, że własny cel mieszkaniowy jest realizowany w odniesieniu do obu lokali (...). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego czasowe, uzasadnione obiektywnymi okolicznościami wynajęci zakupionych lokali mieszkalnych samo w sobie nie może przesądzać o tym, że podatnik nie będzie w nich realizował w tych mieszkaniach własnych celów mieszkaniowych. Ustawodawca nie zastrzegł w treści analizowanych przepisów, że własny cel mieszkaniowy w zakupionym lokalu ma być realizowany nieprzerwanie od daty jego nabycia". Podsumowując – dla ziszczenia się przesłanek zwolnienia podatkowego unormowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. nie jest konieczne, by realizacja własnych celów mieszkaniowych była ograniczona do jednego lokalu. - przeznaczenie środków pochodzących ze sprzedaży nieruchomości na zakup nowego lokalu w celu zaspokajania własnych potrzeb mieszkaniowych spełnia przesłanki do zwolnienia z podatku również w sytuacji bycia właścicielem innych lokali mieszkalnych, w tej samej miejscowości jeśli podatnik nie realizował i nie zamierza realizować w nich swych potrzeb mieszkaniowych. (Tak pismo z dnia 26 września 2018 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 0115-KDIT2-1.4011.281.2018.1.JG PIT w zakresie zwolnienia dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości.) W związku z tym stanowisko podatnika wyrażone w powyższym wniosku jest uzasadnione.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

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

Zgodnie z 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:

- 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 wykonywaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a)-c) – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Przytoczony przepis formułuje generalną zasadę, zgodnie z którą, nienastępujące w wykonaniu działalności gospodarczej odpłatne zbycie 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, stanowi źródło przychodu podlegające opodatkowaniu i rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. 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 – 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. Wobec powyższego, w przypadku odpłatnego zbycia 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 treści wniosku wynika, że w czerwcu 2021 r. nabył Pan nieruchomość w drodze darowizny. W związku z tym, sprzedaż przez Pana tej nieruchomości w lutym 2022 r. stanowi źródło przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ odpłatne zbycie zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie.

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 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 dokonaniem 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.

Zgodnie z 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.

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

Stosownie natomiast do art. 30e ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, wykazać:

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

Jak stanowi art. 30e ust. 5 ww. ustawy:

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 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 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.

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:

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

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.

W sytuacji, gdy przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Tym samym, aby dochód z tytułu sprzedaży nieruchomości lub wymienionych praw majątkowych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych był w całości zwolniony z podatku dochodowego, cały przychód ze zbycia nieruchomości lub ww. praw musi być wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ww. ustawy, w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

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

Zgodnie zatem z art. 21 ust. 25 cytowanej 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;

Zgodnie z 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 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. Przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d) i e), rozumie się również niestanowiący 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.

Zgodnie natomiast z 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.

Wskazać w tym miejscu należy, że ulgi i zwolnienia są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483 ze zm.) stanowiącego, że:

każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Oznacza to, że wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. Tym samym podkreślenia wymaga fakt, że tylko określone zdarzenia prawne, bądź spełnienie określonych przesłanek, od których ustawodawca uzależnia prawo do zwolnienia z opodatkowania, skutkuje zwolnieniem przychodu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że w prawie podatkowym w stosunku do wszelkich ulg i zwolnień zabronione jest stosowanie rozszerzającej wykładni przepisów.

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 nie później niż w okresie

trzech lat od końca roku podatkowego, w którym została ona dokonana, na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe. 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 ww. ustawy i dopisując ten przymiotnik, przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych. Tak więc uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

Zatem, przy zwolnieniu uwzględnić można tylko takie wydatki, które poniesione zostaną na „własne cele mieszkaniowe”. Przy czym „własne cele mieszkaniowe” należy rozumieć jednoznacznie zgodnie z wykładnią literalną. Podkreślenia wymaga bowiem, że ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wypływa daleko idąca konsekwencja zawarta w stwierdzeniu „własne cele mieszkaniowe”. U podstaw omawianego zwolnienia legło bowiem założenie, że nie powinny być opodatkowane środki wydane na realizację własnego celu mieszkaniowego zbywającego. Powyższy warunek wynika wprost z brzmienia przepisu normującego zwolnienie. Warunkiem zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych. Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. Ustawodawca wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe, a te realizowane są w dłuższym okresie czasu. Sądy administracyjne podkreślają, że zwolnienie z opodatkowania dochodów opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter mieszany, podmiotowo-przedmiotowy, wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją, jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – zaspokojenie jego niezaspokojonych celów mieszkaniowych.

W świetle powyższego, co do zasady, podatnik może skorzystać z omawianego zwolnienia w związku z budową domu jednorodzinnego na cele mieszkalne w sytuacji, gdy wybudował dom, w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych i faktycznie realizuje lub będzie realizował w nim swoje potrzeby mieszkaniowe.

Jednocześnie należy zauważyć, że ustawodawca regulując ww. zwolnienie nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do jednego z wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 i pkt 2 ww. ustawy celów, jednakże – przy spełnieniu pozostałych przesłanek – wydatkowanie przychodu musi być ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Innymi słowy, ustawodawca nie zastrzegł, że własne cele mieszkaniowe podatnika ograniczać się muszą do posiadania tylko jednej nieruchomości mieszkalnej.

W świetle takiego wyjaśnienia osoba, która posiada miejsce zamieszkania może nabyć /wybudować kolejną nieruchomość mieszkalną w celu zaspokojenia własnych celów mieszkaniowych. Zatem, podatnik, który uzyskał przychód ze sprzedaży nieruchomości lub praw może przeznaczyć go na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego, pomimo że jest właścicielem lub współwłaścicielem innych nieruchomości mieszkalnych, zachowując przy tym prawo do ww. zwolnienia, jednakże przy spełnieniu przesłanki, że budowa ma służyć faktycznemu zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych tego podatnika.

Z treści wniosku wynika, że w związku z dokonaną darowizną pieniężną Pana na rzecz siostry, Pana siostra dokona darowizny na rzecz Pana nieruchomości rolnej wraz z domem rodzinnym, tak aby pozostała w rodzinie P. Umowa darowizny została zawarta w czerwcu 2021 r. Nieruchomość została nabyta do Pana majątku osobistego, bez związku z działalnością gospodarczą. Części tej nieruchomości w postaci niezabudowanej działki nr 4 w lutym 2022r. została sprzedana osobie fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Nie wykorzystywał Pan działki 4 w prowadzonej działalności gospodarczej. Nie podejmował Pan w stosunku do działki żadnych czynności w celu jej uatrakcyjnienia. Nie poszukiwał Pan nabywców działki, nie podejmował żadnych działań marketingowych zmierzających do sprzedaży działki. Dokonał Pan sprzedaży działki w imieniu własnym. Sprzedaż była przypadkowa, dokonana incydentalnie. Środki uzyskane ze sprzedaży działki nr 4 przeznaczy Pan w całości na budowę domu jednorodzinnego. Celem Pana jest, aby miejscem, w którym skupiać się będą jego czynności o charakterze osobistym, rodzinnym będzie J., natomiast miejscem zamieszkania w związku ze świadczoną osobiście pracą, realizowanymi w trakcie roku szkolnego kontaktami z dziećmi, pozostawała W. Środki uzyskane ze sprzedaży działki nr 4 przeznaczy Pan na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych w J. i w całości wydatkuje na pokrycie kosztów nowego domu jednorodzinnego na terenie nieruchomości gruntowej, której jest właścicielem.

Wobec powyższego stwierdzić należy, że nienastępujące w wykonaniu działalności gospodarczej odpłatne zbycie przez Pana w 2022 r. nieruchomości nabytej w 2021 r., stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób, ponieważ zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie, z którego dochód podlega opodatkowaniu 19 % podatkiem dochodowym na zasadach określonych w art. 30e ww. ustawy.

Wydatkowanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości w okresie począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie (tj. do końca 2025 r.), na Pana własne cele mieszkaniowe określone w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. jak wskazał na budowę domu jednorodzinnego, w której Pan zamieszka w przyszłości i będzie Pan realizował własne cele mieszkaniowe, uprawnia do zwolnienia od podatku dochodu z odpłatnego zbycia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

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

Jednocześnie Organ zauważa, że procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretacje opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku – nie prowadzi postępowania dowodowego i nie odnosi się do kwot wskazanych w opisie sprawy. Przedmiotem interpretacji wydanej na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r., poz. 1540, ze zm.) jest sam przepis prawa. Jeżeli zatem, przedstawiony we wniosku stan faktyczny/zdarzenie przyszłe będzie różniło się od występującego w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie chroniła Pana w zakresie rzeczywiście zaistniałego stanu faktycznego.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy Ordynacja podatkowa. Aby interpretacja mogła pełnić funkcję ochronną:

Pana sytuacja musi być zgodna (tożsama) z opisem zdarzenia przyszłego 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. 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) albo

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.).