

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	543407
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2023-05-15T08:45:04.472
Tytuł (teza):	Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego - własne cele mieszkaniowe.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2023-05-11T08:24:20.985
Sygnatura:	0113-KDIPT2-2.4011.130.2023.3.MK
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe
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-pkt 1-lit. a • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. b
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.
Załączniki:	brak

Treść:

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

21 lutego 2023 r. złożył Pan wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie ustalenia obowiązku podatkowego. Uzupełnił go Pan – w odpowiedzi na wezwania – pismami z 12 kwietnia 2023 r. (data wpływu 13 kwietnia 2023 r.) i z 28 kwietnia 2023 r. (data wpływu 28 kwietnia 2023 r.).

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

Wraz z małżonką i dwojgiem dzieci Wnioskodawca zamieszkuje na stałe za granicą. Kilkukrotnie w roku przebywają w Polsce, w głównej mierze w ... ze względów rodzinnych.

W ... Wnioskodawca posiada mieszkanie o powierzchni ... m², przekazane drogą darowizny przez dziadków w 2000 r. Mieszkanie to znajduje się przy ul. ..., numer lokalu Od 1 kwietnia 2008 r. lokal ten stanowi odrębną nieruchomość z wpisem do księgi wieczystej o numerze Dziadkowie, zgodnie z umową darowizny, mieszkali w tym lokalu do sierpnia 2019 r. Wnioskodawca jest i był jedynym właścicielem ww. lokalu mieszkalnego. Nie prowadzi działalności gospodarczej (zarobkowej) w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.). Mieszkanie, ze względu na swój rozmiar, nie spełnia potrzeb rodzinnych, nie jest wykorzystywane do własnych celów mieszkaniowych. Małżonka Wnioskodawcy nie posiada w Polsce żadnych innych nieruchomości.

Wnioskodawca w dniu 13 października 2017 r. nabył w stosunku 50/50 wraz z małżonką, z którą pozostaje w rozdzielnosci finansowej na podstawie zawartej notarialnie umowy intercyzy, lokal mieszkalny nr ... przy ul. ... w ..., o powierzchni ... m² (lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość o numerze księgi wieczystej ...).

W dniu 15 października 2020 r. Wnioskodawca dokonał odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, nabytego w 2017 r. Dokonane odpłatne zbycie nieruchomości nie nastąpiło w wykonaniu działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Po sprzedaży Wnioskodawca złożył zeznanie PIT-39 o wysokości osiągniętego dochodu, nie deklarując w nim kwoty dochodu zwolnionego w związku z nabyciem nowej nieruchomości. Na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych od uzyskanego dochodu zapłacił 19% podatku (zeznanie PIT-39). Zapłacony podatek w kwocie ... zł chciałby odzyskać, a dochód ze sprzedaży mieszkania przeznaczyć na własne cele mieszkaniowe.

W dniu 10 sierpnia 2021 r. Wnioskodawca przystąpił z małżonką (w stosunku 50/50) do umowy deweloperskiej o nabyciu praw do lokalu mieszkaniowego o powierzchni ... m² w budynku mieszkalnym wielorodzinnym budowanym na nieruchomościach objętych księgami wieczystymi ... oraz ..., przy ul. ... w

Notarialnie potwierdzone przeniesienie własności ww. lokalu o powierzchni ... m² na nabywców (Wnioskodawcę i żonę) nastąpi w terminie do 30 września 2023 r., czyli przed upływem 3 lat, licząc od końca roku podatkowego 2020, w którym nastąpiła sprzedaż lokalu mieszkalnego przy ul. ..., o powierzchni ... m².

Po zawarciu umowy z deweloperem, w księdze wieczystej prowadzonej dla nieruchomości, na której prowadzone jest przedsięwzięcie deweloperskie, nie zostały ujawnione roszczenia nabywcy o wybudowanie budynku, wyodrębnienie lokalu mieszkalnego i przeniesienie prawa własności tego lokalu oraz praw niezbędnych do korzystania z lokalu wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej na nabywcę. Po zawarciu umowy z deweloperem Wnioskodawca nie uzyskał tytułu prawnego do działki gruntu, na której jest budowany budynek mieszkalny, w którym zostanie wyodrębniona własność lokalu mieszkalnego wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej. W wyniku umowy deweloperskiej Wnioskodawca nie nabył praw do działki gruntu ani nie została

wyodrębniona cena nabycia tytułu prawnego do gruntu. Po zawarciu umowy deweloperskiej nie przysługuje Mu prawo dysponowania nieruchomością na cele budowlane w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.).

Lokal mieszkalny o powierzchni ... m², położony przy ul. ... w ..., będzie wykorzystywany do własnych celów mieszkaniowych, zamieszkiwania podczas pobytu w Polsce. Lokal ten nie będzie udostępniany nieodpłatnie lub odpłatnie osobom trzecim.

Pytania

Czy zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Wnioskodawca ma prawo do skorzystania z ulgi mieszkaniowej?

Pana stanowisko w sprawie

Zakup 50% lokalu mieszkalnego o powierzchni ... m², położonego w ... przy ul. ..., spełnia warunki do skorzystania z ulgi mieszkaniowej, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ:

- dochód ze sprzedaży w 2020 r. lokalu numer ... przy ul. ... w ..., o powierzchni ... m², zostanie w przeciągu 3 lat przeznaczony na własne cele mieszkaniowe. Notarialnie potwierdzone przeniesienie 50% własności lokalu o powierzchni ... m² na nabywcę (Wnioskodawcę) nastąpi w terminie do 30 września 2023 r.;
- lokal będzie wykorzystywany do własnych celów mieszkaniowych, tj. zamieszkiwania podczas pobytu w Polsce. Lokal ten nie będzie udostępniany nieodpłatnie lub odpłatnie osobom trzecim.

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 (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1426 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:

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

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

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że nienastępujące w wykonaniu działalności gospodarczej 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 nienastępującej w wykonaniu działalności gospodarczej 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 sprawy wynika, że Wnioskodawca w 2017 r. zakupił udział w lokalu mieszkalnym stanowiącym odrębną nieruchomość, który sprzedał w 2020 r.

Wobec powyższego, sprzedaż udziału w nieruchomości przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, nienastępująca w ramach wykonywania działalności gospodarczej, stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Na podstawie 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.

Art. 30e ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że:

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

Stosownie do 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 ich części lub udziału w nieruchomości oraz 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). Pomiędzy tymi wydatkami a dokonanym odpłatnym zbyciem musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy. Koszty te nie są kosztami nabycia, lecz jako koszty odpłatnego zbycia pomniejszają przychód.

Nie należy ich jednak utożsamiać z kosztami uzyskania przychodu, których zasady ustalania uregulowane zostały w 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.

Art. 22 ust. 6c cytowanej ustawy stanowi, że:

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 świetle art. 22 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Na gruncie 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.

Z art. 30e ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

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.

Dochód ze sprzedaży nieruchomości ich części oraz udziału w nieruchomości lub 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.

Art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że:

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

Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wskazany w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca w sposób jednoznaczny wskazał w nim cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości.

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

dochód zwolniony = $D \times W/P$

gdzie:

D – dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa,

W – wydatki poniesione na cele mieszkaniowe,

P – przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

Należy wyjaśnić, że 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.

Przedmiotem analizy w sprawie jest możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego w przypadku przeznaczenia przychodu uzyskanego ze sprzedaży udziału w nieruchomości położonej w Polsce na nabycie nieruchomości lub udziału w lokalu mieszkalnym, w którym Wnioskodawca, na stałe mieszkający w Niderlandach, będzie mieszkał podczas pobytu w Polsce.

Z art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

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

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

W świetle natomiast art. 21 ust. 25a cytowanej 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.

Treść art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, 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 art. 21 ust. 28 powołanej ustawy stanowi, 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.

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

Wskazać w tym miejscu należy, że ulgi i zwolnienia są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (t. j. Dz. U. z 1997 r. 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.

Zaznaczyć należy, że ustawodawca prawo do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzależnia m.in. od wydatkowania przez podatnika w ściśle określonym czasie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) na realizację własnego celu mieszkaniowego. Celem tym może być nabycie – w określonym przepisami prawa terminie – budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w

takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem, w których to nieruchomościach podatnik będzie zaspokajał swoje własne potrzeby mieszkaniowe.

Zatem, aby możliwe było skorzystanie z wyżej wymienionego zwolnienia to poniesione wydatki na cele określone w art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych muszą spełniać wszystkie warunki z art. 21 ust. 1 pkt 131 tejże ustawy.

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.

Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”, świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia dopisując ten przymiotnik, przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych podatnika.

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”. 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 własnych celów mieszkaniowych.

Zwolnieniem tym nie są objęte przychody ze sprzedaży nieruchomości i praw przeznaczone na zakup innych nieruchomości lub praw w sytuacji, gdy czynności te wskazują np. na działanie o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym, inwestycyjnym lub innym nie wskazującym na działanie ukierunkowane na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych.

W świetle powyższego, skorzystanie ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzależnione jest od kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek: wydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe i dokonania tej czynności przed upływem trzyletniego terminu.

W opisie wniosku wskazał Pan, że dochód ze sprzedaży lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość chciałby przeznaczyć na własne cele mieszkaniowe. W dniu 10 sierpnia 2021 r. przystąpił Pan z małżonką (w stosunku 50/50) do umowy deweloperskiej o nabyciu praw do lokalu mieszkaniowego. Notarialnie potwierdzone przeniesienie własności ww. lokalu na nabywców (Pana i żonę) nastąpi w terminie do 30 września 2023 r., czyli przed upływem 3 lat, licząc od końca roku podatkowego 2020, w którym nastąpiła sprzedaż udziału w lokalu mieszkalnym stanowiącym odrębną nieruchomość. Zakupiony lokal mieszkalny będzie wykorzystywany do własnych celów mieszkaniowych – zamieszkiwania podczas pobytu w Polsce. Lokal ten nie będzie udostępniany nieodpłatnie lub odpłatnie osobom trzecim.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że do wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe (do wysokości wartości zbycia) nie można zaliczyć wydatków, które zostaną poniesione na nabycie nieruchomości np. z oszczędności zgromadzonych przed sprzedażą

nieruchomości, bowiem treść art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w sposób niebudzący wątpliwości wskazuje, że zwolnieniu podlegają jedynie dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości. Brak jest prawnej możliwości „zastępowania” tych przychodów środkami pochodzącymi z innych źródeł.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 13 kwietnia 2016 r., sygn. akt I SA/Wr 1790/15, stwierdził, że „(...) o ile środki pieniężne co do zasady mają charakter zamienny i oznaczony tylko co do gatunku, to nie oznacza to, że na cel mieszkaniowy można przeznaczyć jakiekolwiek środki pieniężne niezależnie od źródła ich pochodzenia. Jak zaznaczono na wstępie, przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. stanowi o bezpośrednim finansowaniu określonego w nim celu, a zatem przepis ten przewiduje zwolnienie z opodatkowania przychodów wydatkowanych bezpośrednio na nabycie nieruchomości i innych wymienionych w nim praw. W tym ujęciu, ustawodawca wiąże zastosowanie zwolnienia podatkowego nie tylko z przeznaczeniem przychodu na cele objęte preferencją podatkową, ale i z pokryciem zastrzeżonych w tym przepisie wydatków przez przychód pochodzący ze ściśle określonego źródła. Oznacza to, że pokrycie wydatków na cel mieszkaniowy równowartością przychodów pochodzących z innego źródła niż objęte zwolnieniem podatkowym w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. nie spełnia warunku zastosowania zwolnienia podatkowego o jakim traktuje ten przepis.”.

Mając na względzie opisany we wniosku stan faktyczny oraz przedstawione powyżej uregulowania prawne należy stwierdzić, że jeżeli uzyskany przez Pana przychód ze sprzedaży w 2020 r. udziału w lokalu mieszkalnym stanowiącym odrębną nieruchomość, w okresie trzech lat licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, zostanie wydatkowany na nabycie nieruchomości (jej części lub udziału w nieruchomości) w celu zamieszkania w tej nieruchomości, to osiągnięty dochód korzystać będzie ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Spełnione bowiem zostaną określone w tej ustawie przesłanki uprawniające do zastosowania przedmiotowego zwolnienia.

Wydatki na nabycie nieruchomości (jej części lub udziału w nieruchomości), będzie można uznać za wydatki na własne cele mieszkaniowe w myśl art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pod warunkiem, że ostateczne przeniesienie własności lokalu mieszkalnego nastąpi nie później niż do 31 grudnia 2023 r. W związku z tym, dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości będzie mógł w całości korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych.

Należy wspomnieć, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa, kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytej nieruchomości, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył nieruchomość w celu zamieszkania w niej w przyszłości.

Jest Pan zobowiązany do złożenia korekty zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym (PIT-39) za 2020 r. i wykazania w nim dochodu z odpłatnego zbycia udziału w lokalu mieszkalnym, w odniesieniu do którego zamierza Pan skorzystać z ulgi mieszkaniowej, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stosownie do art. 30e ust. 4 i art. 45 ust. 1 i ust. 1a pkt 3 tej ustawy, w związku z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa regulującymi składanie korekt zeznań podatkowych.

Stosownie do art. 81 § 1 -2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.):

Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację.

Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji. Jednocześnie podkreślić należy, że zgodnie z art. 3 pkt 5 ww. ustawy :

Ileokroć w ustawie jest mowa o deklaracjach – rozumie się przez to również zeznania, wykazy, zestawienia oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Korekta deklaracji ma na celu poprawienie błędu, który został popełniony przy poprzednim jej sporządzeniu i może dotyczyć każdej jej pozycji – o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Skorygowanie deklaracji polega więc na ponownym – poprawnym już – wypełnieniu jej formularza z zaznaczeniem, iż w tym przypadku mamy do czynienia z korektą uprzednio złożonej deklaracji. Podatnik może skutecznie skorygować wysokość zobowiązania podatkowego o ile zobowiązanie to nie uległo przedawnieniu. Okres przedawnienia wynosi pięć lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, podatnik ma zatem prawo skorygować deklaracje za okres pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 ww. ustawy).

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy przedstawionego przez Pana stanu faktycznego i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

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. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ma na celu wyjaśnienie wątpliwości co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego materialnego do określonego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Przedmiotem interpretacji wydanej na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.) jest sam przepis prawa. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest ustalanie stanu faktycznego, stanowi to bowiem domenę ewentualnego postępowania podatkowego. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku tego postępowania okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne. Organ nie prowadzi postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku do tych okoliczności wyraża swoje stanowisko, które zawsze musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem zdarzenia przyszłego podanym przez Pana w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

· Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze

zm.). Aby interpretacja mogła pełnić funkcję ochronną: Pana sytuacja musi być zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego i musi Pan zastosować się do interpretacji.

· Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

1) z zastosowaniem art. 119a;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

· Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pan prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 259; 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 (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).