

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 550959

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2023-07-07T07:15:50.335

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

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2023-06-28T07:12:16.023

Sygnatura: 0115-KDIT3.4011.261.2023.3.MJ

Słowa kluczowe: • budowa-działka pod budowę
• nieruchomości-nabycie nieruchomości
• nieruchomości-sprzedaż nieruchomości
• prace-prace remontowe

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

Stan prawny: 2023-06-28T07:11:27.268

Treść:

Interpretacja indywidualna

– stanowisko w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowna Pani,

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

- **nieprawidłowe** w części dotyczącej możliwości zastosowania zwolnienia wskazanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do wydatków remontowych na wykończenie podwórka kostką (...),

- **prawidłowe** w pozostałym zakresie.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

31 marca 2023 r. wpłynął Pani wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych zbycia nieruchomości. Uzupełniła go Pani - w odpowiedzi na wezwania - pismami z 2 czerwca 2023 r. (wpływ – 9 czerwca 2023 r.) oraz z 19 czerwca 2023 r. (wpływ – 26 czerwca 2023 r.)

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

Wnioskodawczyni wraz z mężem 7 września 2018 r. nabyła lokal mieszkalny w M. przy ul. P. 1 za kwotę 86 133,33 zł.

Wnioskodawczyni wraz z mężem 28 czerwca 2019 r. powołał lokal w M. przy ul. P. 1 zbyła za kwotę 150 000 zł.

Środki uzyskane ze sprzedaży powołanego lokalu Wnioskodawczyni przeznaczyła m.in. na:

1. zakup od A.B. działki 11/1 w N. i udziału w działce 11/2 w N. za kwotę 35 000 zł,
2. zakup od C.D. działki 11/3 w O. za kwotę 98 000 zł,
3. zakup i dostosowanie projektu do działki 11/1 w N. w kwocie 6 290 zł,

a także w części na remont domu w N. przy ul. P. 1, który wyniósł łącznie 60 793,15 zł.

U Wnioskodawczyni został zdiagnozowany (...).

W uzupełnieniu wniosku – w wyniku wezwania – podała Pani dodatkowo:

- 1) Pomiędzy Wnioskodawczynią i jej mężem na moment dokonywania opisanych czynności we wniosku oraz do chwili obecnej istnieje ustawowa wspólność majątkowa małżeńska.
- 2) Sprzedaż lokalu mieszkalnego w 2019 r. nie nastąpiła w wykonaniu działalności gospodarczej.
- 3) Wnioskodawczyni nie prowadzi zarejestrowanej działalności gospodarczej.
- 4) Zakup działek oraz projektu wskazanych we wniosku nastąpił w ramach wspólności majątkowej małżeńskiej E. i F.G..
- 5) Na pytanie: Czy w przeszłości dokonywała Pani nabycia innych nieruchomości i odpłatnego ich zbycia? Jeżeli tak, prosimy żeby Pani podała daty zakupu, sprzedaży i celu w jakim były nabywane i zbywane.

Odpowiedziała Pani:

Wnioskodawczyni wraz z mężem 16 września 2015 r. nabyła lokal mieszkalny (spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu) w R., przy ul. T. 1 a sprzedali 23 maj 2016 r.; w celach mieszkalnych.

- 6) Na pytanie: Kiedy – prosimy, żeby podała Pani rok – poniosła Pani wydatki, których dotyczy Pani pytanie, tj. na:

- zakup działki 11/1 w N.,
- zakup działki 11/3 w O.,
- zakup i dostosowanie projektu do działki 11/1 w N. oraz

- remont domu w N. przy ul. P. 1?

Odpowiedziała Pani:

Wnioskodawczynie poniosła wydatki:

- zakup działki 11/1 w N. w roku 2021,
- zakup działki 11/3 w O. w roku 2022,
- zakup i dostosowanie projektu do działki 11/1 w N. w roku 2021,
- remont domu w N. przy ul. P. na przełomie 2021/2022 roku.

7) Wnioskodawczynie obecnie mieszka w N. przy ul. P. 1.

8) Wnioskodawczynie działkę numer 11/1 w N. kupiła celem budowy na niej domu, co zresztą zostało już zrealizowane, albowiem na działce został wybudowany dom. Działkę numer 11/3 w O. nabyła wraz z mężem w celu budowy domu i zamieszkiwania w nim, gdyż lekarze zalecili Wnioskodawczynie większy kontakt z naturą, morzem i odpoczynek.

9) Charakter działek:

- działka 11/1 w N. - grunt orny klasy VI pod zabudowę jednorodzinną wraz z urządzeniami budowlanymi oraz utwardzeniami terenu (decyzja nr (...) z 14 maja 2022 r. wydana przez Wójta Gminy N.),
- działka 11/3 w O. - grunt orny pod zabudowę jednorodzinną wraz z urządzeniami budowlanymi oraz utwardzeniami teren i garażem (decyzja nr (...) z 27 lipca 2006 r. wydana przez Wójta Gminy A.).

10) Wnioskodawczynie na remoncie domu w N. przy ul. P. 1 poniosła wydatki remontowe, tj. podbitka dachowa domu, wykonanie elewacji domu, zakup farby i malowanie ścian, (...).

11) Wnioskodawczynie zamierza realizować własne cele mieszkaniowe rozumiane jako faktyczne zamieszkiwanie tak jak to wskazała we wniosku. Działka 11/1 w N. została przez Wnioskodawczynię i jej męża nabyta w celu budowy na niej domu i zamieszkiwania w nim od poniedziałku do piątku (dni powszednie). Działka 11/3 w O. została nabyta przez Wnioskodawczynię i jej męża w celu budowy dla niej domu i zamieszkiwania w nim, gdyż lekarze prowadzący leczenie Wnioskodawczynie zalecili większy kontakt z naturą, morzem i odpoczynek. Lekarze zalecali stworzenie miejsca, w którym będzie mogła „oderwać” się od bieżących problemów, w szczególności związanych z chorobą. Wnioskodawczynie planuje od poniedziałku do piątku zamieszkiwać w N., a w weekendy w O.. Pierwszy dom będzie w miejscowości blisko pracy, ponieważ tam koncentruje się aktywność zawodowa Wnioskodawczynie. Tu będzie zameldowana i zarabiać na życie. Drugi dom Wnioskodawczynie zamierza wybudować w miejscowości nadmorskiej, gdzie będzie przebywała głównie na weekendy, o ile lekarze na to pozwolą. Będzie to miejsce koncentracji życia rodzinnego oraz podtrzymywania więzi rodzinnych, gdzie Wnioskodawczynie, jej mąż i dzieci będą wspólnie spędzać czas. Z tych głównie powodów Wnioskodawczynie zamierza tam często przebywać.

Aktualnie wnioskodawczynie jest po chemioterapii i radioterapii oraz oczekuje na przeszczep od dawcy.

12) Na pytanie: W piśmie, będącym uzupełnieniem wniosku wskazała Pani m.in., że:

E. G. na remoncie domu w N. przy ul. P. 1 poniosła wydatki remontowe, tj. podbitka dachowa domu, wykonanie elewacji domu, zakup farby i malowanie ścian, (...).

Prosimy, żeby podała Pani, gdzie i w jaki celu zastosowała Pani do wykonania prac remontowych koszt „(...)”, o której mowa we wniosku?

Odpowiedziała Pani:

E. G. przedmiotową kostkę (...) wykonała w N. przy ul. P. 1, w celach wykończeniowych podwórka.

Pytanie

Czy nabycie przez Wnioskodawczynię działki 11/1 w N. i działki 11/3 w O., zakup i dostosowanie projektu architektonicznego oraz wykonanie remontu domu można uznać za wydatek na własne cele mieszkaniowe, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Pani stanowisko w sprawie

Cel wydatków

Działka 11/1 w N. została przez Wnioskodawczynię i jej męża nabyta w celu budowy na niej domu i zamieszkiwania w nim od poniedziałku do piątku (dni powszednie).

Działka 11/3 w O. została nabyta przez Wnioskodawczynię i jej męża w celu budowy na niej domu i zamieszkiwania w nim, gdyż lekarze prowadzący leczenie Wnioskodawczyny zalecili większy kontakt z naturą, morzem i odpoczynek. Lekarze zalecali stworzenie miejsca, w którym będzie mogła „oderwać” się od bieżących problemów, w szczególności związanych z chorobą.

Wnioskodawczynie planuje od poniedziałku do piątku zamieszkiwać w N., a w weekendy w O.. Pierwszy dom będzie w miejscowości blisko pracy, ponieważ tam koncentruje się aktywność zawodowa Wnioskodawczyny. Tu będzie zameldowana i zarabiać na życie. Drugi dom Wnioskodawczyny zamierza wybudować w miejscowości nadmorskiej, gdzie będzie przebywała głównie na weekendy, o ile lekarze na to pozwolą. Będzie to miejsce koncentracji życia rodzinnego oraz podtrzymywania więzi rodzinnych, gdzie Wnioskodawczynie, jej mąż i dzieci będą wspólnie spędzać czas. Z tych głównie powodów Wnioskodawczynie zamierza tam często przebywać.

Remonty Wnioskodawczynie wykonała w domu w N. przy ul. P. 1, gdyż chciała polepszyć swoje aktualne warunki mieszkaniowe, tj. do czasu wybudowania dwóch domów, a następnie sprzedać nieruchomości w N. przy ul. P. 1, a środki otrzymane z tego tytułu (cenę) przeznaczyć na budowę domów na działce 11/1 i działce 11/3, o ile posiadane nie wystarczą.

Stan prawny

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT należy interpretować łącznie z art. 21 ust. 25 tej ustawy, który wskazuje, jakie wydatki uznaje się za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131. Stosownie do pkt 1 lit. a) i b) tego przepisu mogą to być wydatki poniesione m.in. na:

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.

W wyroku z 9 lipca 2018 roku (sygn. akt I SA/Bd 295/18) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy wskazał, że de facto organ stwierdzając, że podatniczka ma już swój dom w C. B., ograniczył pojęcie "własne cele mieszkaniowe" do pojęcia "własne potrzeby mieszkaniowe". To ograniczenie - stwierdził sąd w tym orzeczeniu - jest nieuprawnione. Warunkiem zwolnienia podatkowego jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych, tj., że celem

podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. "dachu nad głową". Ustawodawca nie odniósł skorzystania z prawa do zwolnienia z opodatkowania od wykazania zamiaru zamieszkania w nowym budynku lub lokalu jedynie w chwili jego nabycia, lecz wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe, a te realizowane są w dłuższym okresie czasu. Analogiczny do powyższego pogląd wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z 29 listopada 2017 roku (sygn. akt I SA/Lu 6 11/17). Stwierdził w nim, że postawienie przez organ interpretujący znaku równości pomiędzy niedookreślonym zwrotem "własnych celów mieszkaniowych" a "własnych potrzeb mieszkaniowych" jest nieuprawnione. Już bowiem na pierwszy rzut oka widać, że "cel" to nie "potrzeba", a "potrzeba" to nie cel". Jeśli ustawodawca na gruncie przepisów ustawy o PIT operuje pojęciem "własnych celów mieszkaniowych", to - stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie - na tym należy poprzestać. Stanowisko powyższe zostało w pełni zaakceptowane przez Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z 29 stycznia 2020 roku (sygn. akt II FSK 663/18), stwierdził, że nie budzi wątpliwości, że ustawodawca w żaden sposób nie limituje ilości nieruchomości, które podatnik może nabyć dla realizacji własnych celów mieszkaniowych (por. wyrok NSA z 4 września 2018 r., o sygn. akt II FSK 256/18). Rację ma bowiem WSA w Lublinie, że skoro ustawodawca na gruncie przepisów ustawy o PIT operuje pojęciem "własnych celów mieszkaniowych", to na tym należy poprzestać. W omawianym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny podzielił także pogląd wyrażony w wyroku NSA z 17 maja 2017 r., o sygn. akt II FSK 1053/15, zgodnie z którym 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 ustawy o PIT, lecz wymaga indywidualnej oceny w konkretnym stanie faktycznym.

W konsekwencji przyjąć należy, że nabycie dwóch działek w różnych miejscowościach, z które obie mają być przeznaczone na cel mieszkaniowy (jedna w tygodniu, a druga w weekendy) i to na skutek związany pośrednio z chorobą, będzie stanowiło realizację celów mieszkaniowych, o których mowa w powołanych przepisach ustawy. Wnioskodawczyni nabyła bowiem dwie działki, bo chciała wybudować dwa domy, a wyremontowała obecny, aby polepszyć swój aktualny standard zamieszkiwania. Nie można także pomijać sytuacji osobistej, w której znalazła się Wnioskodawczyni w związku z chorobą i potrzebą poprawy również sytuacji psychicznej związanej z poważną chorobą nowotworową.

Mając na uwadze powyższe przyjąć należy, że Wnioskodawczyni uprawniona jest do skorzystania z ulgi.

Na marginesie należy wskazać, że 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 ustawy PIT, 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".

Z kolei 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 każdy 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 mieszkalnej 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".

Powyższe uwagi podzielił również m.in. NSA w wyroku z 30 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 2413/16.

Takie zapatrywanie przedstawił także Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji nr 0113-KDIPT2- 2.4011.448.2019.1.MK z 9 października 2019 r., stwierdzając: „Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że wydatkowanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości, na nabycie dwóch lokali mieszkalnych, które nie będą wynajmowane i w których Wnioskodawca będzie realizował własne cele mieszkaniowe, w okresie wskazanym w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, umożliwi skorzystanie przez Wnioskodawcę ze zwolnienia od podatku dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia ww. nieruchomości, przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ww. ustawy. W opisanym zdarzeniu przyszłym istotne znaczenie ma fakt, że Wnioskodawca planuje w nabytym lokalu mieszkalnym przebywać w weekendy."

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest:

- nieprawidłowe w części dotyczącej możliwości zastosowania zwolnienia wskazanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do wydatków remontowych na wykończenie podwórka kostką (...),
- prawidłowe w pozostałym zakresie.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 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 ww. ustawy:

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

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,

- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
 - c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
 - d) innych rzeczy,
- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c- przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

W świetle powyższego, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości lub ww. praw majątkowych następuje przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie i nie zostaje dokonane w wykonaniu działalności gospodarczej stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z przedstawionego we wniosku opisu sprawy wynika, że wraz z mężem 7 września 2018 r. nabyła Pani lokal mieszkalny w M. przy ul. P. 1. Następnie 28 czerwca 2019 r. lokal ten Państwo sprzedaliście.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że odpłatne zbycie ww. lokalu stanowi dla Pani źródło przychodu w rozumieniu powołanego wyżej art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a dochód uzyskany z tej sprzedaży podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Stosownie do art. 30e ust. 1 cytowanej ustawy:

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

W myśl art. 30e ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Z treści przepisu art. 19 ust. 1 ww. ustawy wynika, że:

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

Stosownie do art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w

drodze spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c.

Zgodnie z 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.

Wedle art. 30e ust. 4 przywołanej ustawy:

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

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

Na mocy art. 30e ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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. 7 ww. ustawy stanowi, że:

W przypadku niewypełnienia warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 podatnik jest obowiązany do złożenia korekty zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, i do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 45 ust. 4 pkt 4, do dnia zapłaty podatku włącznie.

Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

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.

Stosownie do art. 21 ust. 26 ww. ustawy:

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

Przy czym, stosownie do art. 21 ust. 28 ww. ustawy:

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

- 1) nabycie gruntu lub udziału w gruncie, prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie, budynku, jego części lub udziału w budynku, lub
 - 2) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, adaptację lub remont budynku albo jego części
- przeznaczonych na cele rekreacyjne.

Podkreślenia wymaga, że zwolnienia podatkowe oraz ulgi są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, dlatego do interpretacji przepisów ustanawiających zwolnienia podatkowe, jak również ulgi, należy stosować wykładnię ścisłą, która nie wychodzi poza literalne brzmienie przepisów. Stąd też, prawo do przedmiotowego zwolnienia przysługuje podatnikowi tylko i wyłącznie w sytuacji spełnienia wszystkich przesłanek wskazanych w przepisie prawa. Należy również zastrzec, że w przypadku korzystania z ulg i zwolnień podatkowych, wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązek udowodnienia, że określony wydatek został poniesiony przy spełnieniu wszystkich warunków wynikających z przepisów podatkowych spoczywa na podatniku, który wywodzi z tego określone skutki prawne.

Pani wątpliwości dotyczą możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w sytuacji wydatkowania przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego

na nabycie dwóch działek, na zakup i dostosowanie projektu architektonicznego do działki 11/1 w N. oraz remontu domu, w którym obecnie Pani mieszka, stanowiących Pani współwłasność, w których realizuje/będzie realizowała Pani własne cele mieszkaniowe.

Z treści ww. 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.

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, które zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. c i d ww. ustawy obejmują m. in. nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie oraz budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych poprzez zakup dwóch działek w celu budowy na każdej z nich domu wykracza co prawda poza przeciętne standardy, jednakże ustawodawca nie zastrzegł, że własne cele mieszkaniowe można realizować wyłącznie w jednym domu/lokalu mieszkalnym. W opisanym stanie faktycznym nie ma zatem podstaw do ograniczenia stosowania ww. zwolnienia do wydatków, które dotyczą jednej nieruchomości.

Wobec powyższego, wydatkowanie przychodu ze sprzedaży lokalu mieszkalnego, poczynając od dnia odpłatnego zbycia nie później jednak niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło jego odpłatne zbycie na nabycie działki nr 11/1 w N., działki nr 11/3 w O. oraz zakup i dostosowanie projektu architektonicznego, które będą wykorzystywane przez Panią na własne cele mieszkaniowe będzie uprawniało do zastosowania zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W przypadku natomiast skorzystania z omawianego zwolnienia w związku z remontem domu, w którym aktualnie Pani mieszka, wskazać należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia „remont” użytego w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dla wyjaśnienia tego pojęcia, należy odnieść się do jego znaczenia funkcjonującego w języku powszechnym. I tak, „remont” to „doprowadzenie jakiegoś budynku lub urządzenia do stanu używalności; naprawa, odnawianie (czegoś)”. Synonimami tego pojęcia są m.in. „naprawa, przebudowa, odrestaurowanie, modernizacja”.

Pojęcie remontu zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 8 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2021 r., poz. 2351 ze zm.):

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

Niemniej jednak, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie odwołuje się do tego przepisu. Tym samym, definicja „remontu” funkcjonująca na gruncie Prawa budowlanego nie może być wprost przenoszona na grunt omawianej ustawy podatkowej. Może być natomiast uwzględniona jako jeden z elementów służących ustaleniu znaczenia pojęcia „remontu” dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych.

Za „remont” budynku mieszkalnego, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy więc uznać prace dotyczące tego budynku, służące jego utrzymaniu we właściwym stanie, doprowadzeniu go do pożądanej zdolności użytkowej, modernizacji jego elementów składowych. „Remontem” w rozumieniu omawianego przepisu jest również tzw. wykończenie budynku mieszkalnego, a więc prace służące doprowadzeniu do zdolności użytkowej nowo wybudowanego budynku. W każdym przypadku remont dotyczy „materii” budynku mieszkalnego, a więc jego ścian, podłóg, sufitu, okien, drzwi, wyposażenia technicznego takiego jak instalacje: wodna, kanalizacyjna, elektryczna, grzewcza, gazowa bądź innych elementów trwale połączonych konstrukcyjnie z elementami budowlanymi budynku.

W orzecznictwie przyjmuje się, że za wydatki spełniające kryteria art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych można uważać, w szczególności, wykonanie robót budowlanych w istniejącym lub nowopowstałym budynku mieszkalnym wraz z wymianą/instalacją składników wyposażenia technicznego budynku lub lokalu (np. instalacji wodnej, kanalizacyjnej, centralnego ogrzewania, ciepłej wody, gazu przewodowego). W praktyce więc przy rozpatrywaniu przesłanek pozwalających na skorzystanie z ulgi mieszkaniowej, zarówno w przypadku remontu, budowy, jak i wykończenia nieruchomości ponoszone są wydatki o zbliżonym charakterze.

Przechodząc na grunt rozpatrywanej sprawy wskazać należy zatem, że wydatki na wykończenie podwórka kostką (...), nie mieszczą się w definicji wydatków na cele mieszkaniowe, nie są one bezpośrednio związane z budynkiem mieszkalnym, nie spełniają więc dyspozycji zawartej w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wykończenie podwórka kostką nie jest budową, rozbudową, nadbudową, przebudową czy remontem własnego budynku mieszkalnego, lecz zagospodarowaniem terenu wokół budynku. Ustawodawca nie przewidział zwolnienia dla takich wydatków, ale dla budowy/remontu budynku mieszkalnego, co oznacza, że wydatki takie nie są wydatkami korzystającymi ze zwolnienia. Nie mają one charakteru mieszkaniowego, a jak już wskazano w niniejszej interpretacji zawarty w art. 21 ust. 25 ustawy katalog wydatków uprawniających do zwolnienia ma charakter zamknięty i w związku z tym tylko wydatkowanie środków na realizację celów w nim wskazanych pozwala na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania.

Natomiast w odniesieniu do wskazanych przez Panią wydatków na podbitkę dachu domu, wykonanie elewacji domu, zakup farby i malowanie ścian, które poniesiono z przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego, spełniają dyspozycję zwolnienia ustawowego określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i mogą zostać uwzględnione przez Panią jako wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe.

Należy wyjaśnić, że powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętym przychodzie 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.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Panią i stanu prawnego obowiązującego w dniu zaistnienia zdarzenia.

Podkreślenie wymaga, 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

proceedzi 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 jest sam przepis prawa. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest ustalanie stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), 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, o ile rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego /zdarzenia przyszłego podanym przez Panią w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu opisu sprawy przedstawionego we wniosku, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pani sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pani do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:
Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:
 - 1) z zastosowaniem art. 119a;
 - 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
 - 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.
- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:
Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pani prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z 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 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).