

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 573827

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2023-12-22T09:28:33.107

Tytuł (teza): Skutki podatkowe sprzedaży lokali mieszkalnych.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2023-12-18T09:56:34.949

Sygnatura: 0112-KDIL2-1.4011.120.2023.10.DJ

Słowa kluczowe: • cel-cele mieszkaniowe
• nieruchomości-zbycie nieruchomości
• zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe

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

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

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna po wyroku sądu – stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie:

- 1) ponownie rozpatruję sprawę Pana wniosku z 13 lutego 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej – uwzględniam przy tym wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 5 września 2023 r. sygn. akt I SA/Gd 514/23 i
- 2) stwierdzam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanych stanów faktycznych i zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

13 lutego 2023 r. wpłynął Pana wniosek z 13 lutego 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego w związku ze sprzedażą nieruchomości. Uzupełnił go Pan – w odpowiedzi na wezwanie – pismem, które wpłynęło 18 kwietnia 2023 r. Treść wniosku jest następująca:

Opis stanów faktycznych i zdarzenia przyszłego

Ad. 1

Dnia (...) 2020 r. zbył Pan odpłatnie nieruchomość gruntową KW nr (...) położoną w miejscowości A(...) na podstawie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) /2020 r., którą pierwotnie nabył Pan aktem notarialnym Repertorium A nr (...) /2015 r. w (...) 2015 r. Czynność ta dokonana została przed upływem 5 lat kalendarzowych od momentu zakupu, wywołując obowiązek opodatkowania zgodnie z treścią art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.).

W dniu (...) 2021 r. została złożona deklaracja podatkowa PIT-39 z informacją, że cały przychód z odpłatnego zbycia ww. nieruchomości zostanie przeznaczony na własne cele mieszkaniowe, w celu skorzystania z ulgi mieszkaniowej zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dnia (...) 2020 r. umową darowizny Repertorium A (...) /2020 otrzymał Pan od rodziców (...), lokal mieszkalny przy ul. X (...), na którym rodzice ustalili dożywotnią nieodpłatną służebność oraz nieruchomość gruntową zabudowaną budynkiem mieszkalnym jednorodzinnym KW nr (...), którą rodzice nabyli w spadku dnia (...) 2020 r. aktem notarialnym Repertorium (...) /2020 po Panu najstarszym bracie (...), który zmarł (...) 2020 r. Z uwagi na zły stan zdrowia taty, brak jego samodzielności oraz podeszły wiek obojga rodziców od 2019 r. pomieszkiwał Pan na przemian to z rodzicami, to ze swoją partnerką oraz dziećmi w wynajmowanej kawalerce.

Część środków z odpłatnej sprzedaży nieruchomości gruntowej poł. w A poświęcił Pan na wszystkie opłaty notarialne, remont mieszkania, w którym wspólnie zamieszkiwał Pan z rodzicami a pozostałą część na wybudowanie budynku wymagającego jedynie zgłoszenia. Okres trwającej pandemii skutecznie uniemożliwiał normalne funkcjonowanie, jak również załatwianie formalności, więc zdecydował Pan o budynku na zgłoszenie. Domek powstał w miejscowości B, na gruncie który nabył Pan (...) 2019 r. aktem notarialnym Repertorium A numer (...) /2019 - budynek do 35 m² pow. zabudowy z możliwością zmiany sposobu użytkowania, na cele mieszkaniowe. Zgłoszenie chęci podjęcia budowy ww. budynku zostało złożone do Starostwa Powiatowego w (...) 2020 r., na zgłoszenie nie było sprzeciwu Starostwa.

Ad. 2

Dnia (...) 2021 r. zbył Pan odpłatnie nieruchomość gruntową zabudowaną budynkiem mieszkalnym jednorodzinnym poł. w miejscowości A, którą otrzymał Pan w darowiźnie z dnia (...) 2020 r. Repertorium A (...) /2020, nieruchomość zbyta została z uwagi na panującą pandemię oraz olbrzymie koszty jakie generowała, ze względu na odległość od miejsca zamieszkania, w dodatku nie było nikogo kto mógłby się nią zaopiekować, eksploatować ani ogrzewać. Czynność ta dokonana została przed upływem 5 lat kalendarzowych od momentu nabycia darowizny, wywołując obowiązek opodatkowania zgodnie z treścią art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.). W dniu (...) 2021 r. została złożona deklaracja podatkowa PIT-39 z informacją, że cały przychód z odpłatnego zbycia ww. nieruchomości nabytej w darowiźnie zostanie przeznaczony na własne cele mieszkaniowe, w celu skorzystania z ulgi mieszkaniowej zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przychód z odpłatnej sprzedaży został przeznaczony na zakup lokalu mieszkalnego KW nr (...) położonego w (...) przy ul. C w dniu (...) 2021 r. aktem notarialnym Repertorium A

numer (...)/2021, mieszkanie wymagało kapitalnego remontu, aby móc je zamieszkiwać. Dnia (...) 2021 r. została wydana decyzja o pozwoleniu na budowę budynku mieszkalnego jednorodzinnego na tym samym gruncie, na którym wybudowany został budynek na zgłoszenie, z uwagi zmianę potrzeb mieszkaniowych, gdyż z partnerką planował Pan powiększenie rodziny.

Po śmierci ojca, który zmarł (...) 2021 r. miał Pan niewiele więcej czasu na to, by poświęcać go własnej rodzinie, natomiast musiał Pan w dalszym ciągu pomieszkiwać, zarówno w rodzinnym mieszkaniu, jak i w wynajmowanej kawalerce, gdyż remont zakupionego mieszkania trwał niemal rok, a matka zaczęła przewlekłe chorować.

Od (...) 2022 r. zamieszkują Państwo wyremontowany lokal mieszkalny przy ul. C, niestety powiększyć rodziny się nie udało, gdyż dziecko urodziło się martwe w siódmym miesiącu ciąży (...) 2022 r. Środki pozostałe z przychodu po sprzedaży były równolegle inwestowane w budowę domu, remont mieszkania a obecnie ze względu na pogorszenie warunków materialnych, wynikających z inflacji, oraz utraty pracy przez partnerkę są inwestowane w budynek na zgłoszenie, który (...) 2023 r. został przekwalifikowany na cele mieszkaniowe.

Ad. 3

W związku z pogorszeniem sytuacji materialnej oraz ogromu prac jakie zostały do wykonania w budynku mieszkalnym jednorodzinnym, który jest w trakcie realizacji będą Państwo chcieli się przeprowadzić na wieś do budynku, który został wybudowany na zgłoszenie oraz została zmieniona sposobność jego użytkowania na cel mieszkaniowy, a mieszkanie przy ulicy C wynająć, aby nie stało puste i nie niszczało.

W piśmie, stanowiącym uzupełnienie wniosku doprecyzował Pan, że przedmiotem pytania nr 1 jest kwestia możliwości skorzystania przez Pana ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z przeznaczeniem środków ze sprzedanej (...) 2020 roku nieruchomości na opłaty notarialne związane z przyjęciem darowizny od rodziców, remont mieszkania, w którym wspólnie zamieszkiwał Pan z rodzicami oraz wybudowanie budynku wymagającego jedynie zgłoszenia.

Wydatkowanie środków ze sprzedanej (...) 2020 roku nieruchomości na ww. cele nastąpiło do końca 2023 roku.

Przez "wszystkie opłaty notarialne", należy rozumieć wydatki poniesione na opłaty notarialne związane z przyjęciem darowizny od rodziców, koszty notarialne z opłatami sądowymi.

Odnosząc się do kwestii wydatkowania środków ze sprzedanej nieruchomości z dnia (...) 2020 roku na remont mieszkania, to był remont mieszkania w którym zamieszkiwał Pan wspólnie z rodzicami przy ul. X, na którym rodzice ustanowili służebność a przysługuje Panu do niego prawo własności, natomiast zakup oraz remont mieszkania przy ul. C został sfinansowany ze środków po sprzedaży z (...) 2021 roku kolejnej nieruchomości, do której również przysługuje Panu prawo własności.

Część przychodu ze zbytej (...) 2020 roku nieruchomości wydatkował Pan na wybudowanie budynku na zgłoszenie. Budynek ww. jest budynkiem na zgłoszenie, do 35 m² powierzchni zabudowy, trwale związany z gruntem, wykonany w technologii murowanej, tradycyjnej, z możliwością zmiany sposobu jego użytkowania na budynek mieszkalny jednorodzinny, powstał na gruncie położonym w miejscowości B, który nabył Pan (...) 2019 roku. Obszar, na którym położony jest grunt z przedmiotowym budynkiem, wymagającym jedynie zgłoszenia, nie jest objęty planem zagospodarowania przestrzennego, natomiast jest działką budowlaną oraz jest możliwość uzyskania warunków zabudowy dla takiego gruntu budynkiem mieszkalnym. Warunki i szczegółowe zasady zagospodarowania terenu oraz jego zabudowy Pan uzyskał i jest to prawomocna decyzja z dnia (...) 2021 roku.

Wskazanie, że budynek na zgłoszenie w dniu (...) 2023 roku został przekwalifikowany na cele mieszkaniowe, należy rozumieć że formalnie został zmieniony sposób jego użytkowania na budynek mieszkalny jednorodzinny. Budynek wymagający zgłoszenia, o którym mowa we wniosku jest domem (budynkiem) całorocznym, trwale związanym z gruntem, posiada media, łazienkę z toaletą, aneks kuchenny, więc spełnia potrzeby do zamieszkania w nim. Nie jest domkiem rekreacyjnym, gdyż wokół są grunty budowlane, a na nich budownictwo jednorodzinne. Budynek wymagający zgłoszenia, o którym mowa we wniosku jest budynkiem w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.), a także budynkiem mieszkalnym jednorodzinny zgodnie z art. 3 pkt 2a ww. ustawy, uznany został również uznany za budynek mieszkalny jednorodzinny zgodnie z Prawem budowlanym do końca 2023 roku. W budynku na zgłoszenie, o którym mowa we wniosku realizuje Pan własny cel mieszkaniowy, natomiast mieszkał Pan dopiero będzie.

(...) 2020 roku otrzymał Pan w darowiźnie lokal, na którym rodzice ustanowili dożywotnią nieodpłatną służebność oraz nieruchomości gruntową zabudowaną budynkiem mieszkalnym jednorodzinny, ponieważ taka była wola Pana rodziców. Chcieli za życia uporządkować swoje sprawy oraz aby ich wola została wypełniona, natomiast nieruchomości gruntowa zabudowana budynkiem mieszkalnym, którą sami odziedziczyli w spadku po najstarszym synu a Pana bracie, z uwagi na jego wolę, o której zdarzało mu się wspominać. Decyzja zdeterminowana również była położeniem nieruchomości, obowiązkami z nią związanymi oraz tym, że posiada Pan dużą wiedzę nt. nieruchomości, gdyż był Pan pełnomocnikiem Pana najstarszego brata.

Zwrot "pomieszkiwał" należy rozumieć, że nie zamieszkiwał Pan z rodzicami ciągle 365 dni w roku, gdyż ma Pan partnerkę z dwójką dzieci, więc nocował Pan również u niej w wynajmowanej ok. 25 m² kawalerce, natomiast po dokonaniu przez rodziców darowizny w dalszym ciągu realizował Pan w tym mieszkaniu własne cele mieszkaniowe, remontował to mieszkanie, mieszkał w nim, pomagał mamie w opiece nad tatą.

Przedmiotem pytania nr 2 jest kwestia możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z przeznaczeniem środków ze sprzedaży nieruchomości z dnia (...) 2021 roku na zakup i remont mieszkania przy ul. C w (...) w dniu (...) 2021 roku, budowę budynku mieszkalnego jednorodzinnego na tym samym gruncie co budynek na zgłoszenie, oraz inwestowanie środków, remont, wykańczanie budynku na zgłoszenie. "Inwestowanie w budynek na zgłoszenie" znaczy całokształt ponoszonych nakładów finansowych potrzebnych, aby budynek spełniał wymagania dla budynku mieszkalnego (dokończenie budowy, remont, wykończenie wnętrza, prace tynkarskie, posadzkarskie, instalacyjne, itd.). Wyżej wymienione nieruchomości, stanowią Pana własność. Realizował, realizuje Pan i będzie Pan realizował w każdej z nich własny cel mieszkaniowy, mieszkał, mieszka i zamierza Pan w przyszłości w każdej z nich zamieszkiwać.

Wydatkowanie środków ze sprzedanej (...) 2021 roku nieruchomości, na wskazane we wniosku cele nastąpiło/nastąpi do końca 2024 roku.

Wyżej wymienione nieruchomości, będące przedmiotem sprzedaży w dniu (...) 2020 roku oraz (...) 2021 roku zostały nabyte do Pana majątku prywatnego. Jeżeli chodzi o nieruchomość, która została przez Pana sprzedana (...) 2020 roku, to był to zakup z uwagi na bliskość położenia względem nieruchomości Pana brata, w przyszłości miał powstać na niej Pana dom, a rodzina miała włącznie z rodzicami i bratem być blisko siebie. Działka była jedynie pielęgnowana i przygotowywana pod budowę domu, mianowicie wyrównana, zrobiona droga dojazdowa, uzbrojona, ogrodzona, w taki sposób była wykorzystywana. Nieruchomość gruntowa zabudowana budynkiem mieszkalnym jednorodzinny po Pana najstarszym bracie, była w Pana posiadaniu niespełna rok, więc przy okazji obowiązków jakie należało w tym okresie dokonywać na

danej nieruchomości, stanowiła dla Pana miejsce do noclegu oraz spędzenia wolnego czasu w trakcie ich wykonywania. Okoliczności jakie Pana zastały nie pozwalały na to by, te nieruchomości zostały inaczej wykorzystywane z uwagi na odległość od Pana miejsca zamieszkania oraz starszych rodziców.

Jeżeli chodzi o nieruchomość sprzedaną (...) 2020 roku, to działania które na niej Pan poczynił w okresie od 2015 do 2019 roku, przygotowując się do budowy domu, wpłynęły na wzrost jej wartości (wykonanie ogrodzenia, równanie działki, odkrzaczenie, uzbrojenie w media, wykonanie drogi dojazdowej), wzrost cen rynkowych po wybuchu pandemii również się do tego przyczynił, zaś nieruchomość nabyta w darowiźnie a sprzedana (...) 2021 roku, nie była przez Pana uatrakcyjniana, wystarczyło o nią zadbać aby nie niszczała, co generowało i tak duże koszty w okresie jej posiadania.

Prowadził Pan działalność w zakresie usług ogólnobudowlanych w okresie od 2010 roku do roku 2013, z uwagi na kryzys, rosnące koszty oraz brak zleceń był Pan zmuszony ją zamknąć. Od 2013 roku do roku 2019 wyjeżdżał Pan sezonowo za granicę do pracy, a obecnie i od 2019 roku wrócił Pan do prowadzenia działalności w takim samym zakresie. Wyżej wymienione nieruchomości nie były w żaden sposób związane z prowadzeniem przez Pana działalności.

Ww. nieruchomości zostały sprzedane z powodów osobistych i ekonomicznych, z życiowych przyczyn stały się przeszkodą, do realizacji życiowej, obowiązków dnia codziennego oraz generowały niepotrzebny koszt oraz zabierały cenny czas. Sprzedaż okazała się korzystna z uwagi na czas, który nieruchomości Panu zabierały, koszty które przestały generować oraz obowiązki, których dzięki niej Panu ubyło w znacznej odległości od miejsca zamieszkania. Ww. nieruchomości zostały oddane do sprzedaży za pośrednictwem lokalnego biura nieruchomości, które zajęło się pozyskaniem nabywców, formalnościami z tym związanymi oraz udostępnianiem ich w celu oględzin przed ewentualnym zakupem przez nabywców.

Oprócz ww. 2 nieruchomości nie dokonywał Pan wcześniej sprzedaży innych nieruchomości. Posiada Pan jeszcze inne nieruchomości przeznaczone w przyszłości do zbycia. Nabył je Pan na mocy umowy darowizny Repertorium A numer (...)/2020 w dniu (...) 2020 roku od rodziców, udział w nieruchomości lokalowej o księdze wieczystej KW numer (...) oraz na mocy umowy darowizny Repertorium A numer (...)/2020 w dniu (...) 2020 roku od rodziców, udział w nieruchomości gruntowej o księdze wieczystej KW numer (...). Udziały w wymienionych nieruchomościach, rodzice otrzymali w spadku po najstarszym synu, Panu bracie. Udziały w nieruchomościach zostały przez Pana nabyte do majątku prywatnego, w celu uporządkowania sytuacji prawnej lokalu i nieruchomości gruntowej. Jeżeli będzie możliwość zbycia, bądź zniesienia współwłasności to odbędzie się to w ramach majątku prywatnego, a nie prowadzenia działalności gospodarczej, gdyż takiej w zakresie obrotu ani handlu nieruchomościami Pan nie prowadzi. Ww. nieruchomości nie są w żaden sposób przez Pana wykorzystywane od momentu ich nabycia, do lokalu nie ma Pan dostępu, gdyż współwłaścicielka przebywa w ukryciu za granicą, zostawiła w skrzynce po sobie setki listów od wierzycieli oraz zaległości podatkowe, komunalne oraz gospodarcze, natomiast nieruchomość gruntowa jest w całości, nieprawnie zajmowana przez córkę poprzednich właścicieli. Jeżeli chodzi o jakąkolwiek datę, to nie jest Pan w stanie jej podać, gdyż od 2020 roku udało się Panu z współwłaścicielką skontaktować dwa bądź trzy razy, w taki sposób, że w dalszym ciągu nie ma Pan z nią ani kontaktu ani żadnego jej adresu, numeru. Jakiegokolwiek środki pojawiłyby się ze zbycia tych udziałów, przeznaczone zostałyby na wnioskowane cele.

Pytania

- 1) Czy jest możliwość skorzystania z ulgi mieszkaniowej na własne cele mieszkaniowe w związku z opisanym stanem faktycznym Ad. 1?
- 2) Czy jest możliwość skorzystania z ulgi mieszkaniowej na własne cele mieszkaniowe w związku z opisanym stanem faktycznym Ad. 2?

- 3) Czy zdarzenie przyszłe Ad. 3 nie wywoła skutków powodujących utratę możliwości skorzystania z ulgi mieszkaniowej na własne cele mieszkaniowe, jednocześnie rodząc obowiązek opodatkowania?
- 4) Czy budowa budynku i zmiana sposobu jego użytkowania, dla którego procedura uzyskania pozwolenia na budowę formalnie ogranicza się do zgłoszenia w Starostwie Powiatowym, a nie jak ma się to w typowych projektach budowlanych, których budowa poprzedzona jest uzyskaniem pozwolenia na budowę, stanowi podstawę do uzyskania ulgi mieszkaniowej Ad. 1, Ad. 2?

Pana stanowisko w sprawie

Stanowisko do pyt. 1 i 2.

Pana zdaniem, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie precyzuje, czy swoje potrzeby mieszkaniowe należy realizować tylko w jednej nieruchomości, zamieszkiwane było przez Pana mieszkanie przy ul. X w związku z tym zostało wyremontowane w celu poprawienia warunków bytowych zarówno własnych, jak i schorowanych rodziców, którzy w tym mieszkaniu ustanowili służebność. Obecnie po śmierci ojca zamieszkuje Pan przy ul. C wraz z rodziną, mieszkanie również musiało zostać wyremontowane, aby było zdadne do zamieszkania.

Kolejnym miejscem będzie miejscowość B, gdzie zamieszkają Państwo w celu poprawy komfortu oraz polepszenia warunków życia oraz planują powiększyć rodzinę. Podobny stan faktyczny zaistniał wg.: pisma z dnia 22 marca 2022 r. (Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 0115-KDIT3.4011.89.2022.3.MJ). Przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych nie determinują również do tego, od kiedy i jak długo należy w danej nieruchomości zamieszkiwać, aby własny cel mieszkaniowy realizować w celu skorzystania z ulgi mieszkaniowej.

Podobny przykład zawarto w interpretacji indywidualnej z 4 sierpnia 2021 r. (sygn. 0115-KDIT1.4011.373.2021.1.JG).

Stanowisko do pyt. 3.

Ze względu na zaistniałe okoliczności, jest Pan zmuszony do tego by lokal C wynająć, aby nie został pusty i niezamieszany. Przy czym został zakupiony w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych i poprawy ich jakości. Potrzeba oraz okoliczność chwilowej zmiany miejsca realizacji celu mieszkaniowego nie świadczy o tym, że w miarę upływu czasu człowiek nie będzie musiał wrócić do miasta ze względu na wiek oraz mniejsze potrzeby mieszkaniowe, tym samym w dalszym ciągu realizować w nim własne potrzeby mieszkaniowe - tak wynika zarówno z interpretacji indywidualnej z 4 sierpnia 2021 r. (sygn. 0115-KDIT1.4011.373.2021.1.JG) jak i wyroku NSA z 17 maja 2017 r. (II FSK 1053/15).

Stanowisko do pyt. 4.

Przez budowę budynku przeznaczonego na własny cel mieszkaniowy w świetle art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, 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. W związku z czym budynek wybudowany na zgłoszenie, na gruncie, którego jest Pan jedynym właścicielem stanowi budynek zgodnie z ww. artykułem ustawy. Dodatkowo, budynek wznoszony był z myślą o funkcji mieszkaniowej, zatem by spełniał wszystkie wymogi stawiane takiemu budynkowi, aby bez problemów uzyskać dokumenty poświadczające zmianę sposobu jego użytkowania. Przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych [dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”] dopuszczają zwolnienie z opodatkowania dochodu osiągniętego z odpłatnego zbycia nieruchomości, jeżeli przychód uzyskany z tego zbycia został przeznaczony na własne cele mieszkaniowe podatnika w okresie 3 lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Stanowisko do pyt. 1, 2, 3, 4.

Nadmienia Pan, że wszystkie stany faktyczne przedstawione we wniosku miały miejsce i nie są przedmiotem kontroli skarbowej. Na wszystkie zaistniałe stany faktyczne posiada Pan akty notarialne, stosowne dokumenty, decyzje i warunki a na wydatkowane środki faktury i rachunki, większość prac jakie były dokonywane były również wykonywane przez Pana i własnymi siłami. Suma przychodów z obu czynności objętych podatkiem dochodowym wynikającym z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.) została w całości wydatkowana przez Pana na własne cele mieszkaniowe co w świetle ustawy, oraz warunków skorzystania z ulgi mieszkaniowej zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest przesłanką do skorzystania z tej ulgi.

Interpretacja indywidualna

Rozpatrzyłem Pana wniosek – 19 kwietnia 2023 r. wydałem interpretację indywidualną znak 0112-KDIL2-1.4011.120.2023.2.DJ, w której uznałem Pana stanowisko za nieprawidłowe.

Interpretację doręczono Panu 19 kwietnia 2023 r.

Skarga na interpretację indywidualną

Pismem z 15 maja 2023 r. (data nadania 16 maja 2023 r.) wniósł Pan skargę na tę interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku. Skarga wpłynęła do mnie 18 maja 2023 r.

Wniósł Pan o:

- 1) uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej w całości,
- 2) zasądzenie kosztów postępowania sądowego wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm prawem przepisanych.

Postępowanie przed sądem administracyjnym

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku uchylił skarżoną interpretację – wyrokiem z 5 września 2023 r. sygn. akt I SA/Gd 514/23.

Wyrok, który uchylił interpretację indywidualną stał się prawomocny od 26 października 2023 r.

Ponowne rozpatrzenie wniosku – wykonanie wyroku

Zgodnie z art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634):

Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

Wykonuję obowiązek, który wynika z tego przepisu, tj.:

- uwzględniam ocenę prawną i wskazania dotyczące postępowania, które wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w ww. wyroku;
- ponownie rozpatrzuję Pana wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej – stwierdzam, że 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 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.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych rozróżnia źródła przychodów oraz sposób opodatkowania dochodów z poszczególnych źródeł.

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy:

Źródłem przychodu jest pozarolnicza działalność gospodarcza.

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 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 pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Zatem, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw następuje po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym kwota uzyskana z odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Ponadto, przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wskazuje, że dotyczy przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw, które nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej.

Zatem, przychód z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub jej części, udziału w nieruchomości bądź praw majątkowych określonych w lit. a-c nie powstanie w podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli spełnione są łącznie dwa warunki:

- odpłatne zbycie nieruchomości lub praw majątkowych nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej (nie stanowi przedmiotu działalności gospodarczej) oraz
- zostało dokonane po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie.

Zgodnie z art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Ilekoć w ustawie jest mowa o działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej – oznacza to działalność zarobkową:

- a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
 - b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
 - c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych
- prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Użyte w ww. przepisie pojęcie pozarolniczej działalności gospodarczej opiera się na trzech przesłankach:

- zarobkowym celu działalności,
- wykonywaniu działalności w sposób zorganizowany i ciągły,
- prowadzeniu działalności we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek.

W tym miejscu należy nadmienić, że w temacie określenia rozumienia cech pozarolniczej działalności gospodarczej wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z 5 września 2023 r. sygn. akt I SA/Gd 514/33 (dotyczącym przedmiotowej sprawy) wskazując, że:

Przypisanie cechy pozarolniczej działalności gospodarczej z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. jest możliwe, jeżeli łącznie spełnione są wszystkie wymienione w tym przepisie przesłanki. Powyższe determinuje możliwość kwalifikacji uzyskanego przez danego podatnika przychodu. O zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia (por. np. wyrok NSA z dnia 26 września 2008 r., sygn. akt II FSK 789/07, publ. j.w.). Z drugiej jednak strony, sam zamiar podatnika osiągnięcia zysku w związku z przeprowadzanymi przez niego transakcjami (czynnościami), nie przesądza w sposób wyłączny o przypisaniu uzyskanego z tych operacji przychodu do źródła wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., bez jednoczesnego spełnienia pozostałych przesłanek z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.

W judykaturze ugruntował się pogląd, w świetle którego prowadzenie działalności gospodarczej (i osiąganie przychodów z tej działalności) to pewien stan obiektywny. Dla uzyskiwania przychodów z tego źródła nie jest konieczne, aby podatnik miał status przedsiębiorcy, nie jest konieczna rejestracja tej działalności w sposób przewidziany w przepisach odrębnych, dotyczących wymogów formalnych, jakie powinna spełnić osoba prowadząca działalność gospodarczą. Nie ma także znaczenia subiektywne przekonanie podatnika, iż przychody z jego aktywności są przypisane do innego źródła przychodu (por. np. wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2096/12, publ. j.w.). Dla oceny czy aktywność podatnika spełnia cechy "zorganizowania" w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. istotne jest wykazanie, że występuje tutaj element faktycznego zorganizowania działalności. W konsekwencji formę prawną działalności gospodarczej podatnika ("zorganizowanie prawne") można ustalić dopiero po stwierdzeniu, że prowadzi on samodzielnie działalność funkcjonalnie, organizacyjnie przygotowaną do realizacji celu zarobkowego i ma ona charakter ciągły. W efekcie uznać należy, że o zaliczeniu określonych form aktywności podatnika do pozarolniczej działalności gospodarczej zadecyduje nie tyle dopełnienie przez niego wymogów formalnych, związanych z podjęciem i prowadzeniem działalności gospodarczej, czy też dokonywaniem w jej ramach poszczególnych czynności związanych ze sprzedażą dóbr, ile okoliczności faktyczne świadczące o tym, że jego działania miały charakter zorganizowany i ciągły oraz, że były prowadzone w celu zarobkowym we własnym imieniu i na własny lub cudzy

rachunek, a uzyskane w ten sposób przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 (por. wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 773/13, publ. j.w.).

Uwzględniając wymieniony aspekt faktyczny, mający znaczenie dla scharakteryzowania zachowań podatnika, należy stwierdzić, że na pojęcie "zorganizowanie" w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. składa się zespół celowych, uporządkowanych czynności o charakterze profesjonalnym, realizowanych w ramach mniej lub bardziej wyodrębnionej struktury, mieszczących się zarówno w tzw. fazie przygotowawczej, związanej z uruchomieniem określonej działalności, jak i przede wszystkim w fazie realizacyjnej. Z kolei przez "ciągłość" działań należy rozumieć stałość (trwałość) ich wykonywania, powtarzalność, regularność i stabilność. W efekcie działania podatnika, w stosunku do stanowiących jego własność składników majątkowych (w tym mienia nieruchomości), wykazują cechy zorganizowania i ciągłości, w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., gdy podejmowane przez niego czynności, związane z zagospodarowaniem tego mienia i jego rozporządzaniem, będą istotnie odbiegały od normalnego wykonywania prawa własności, a nadto podatnik z operacji tych uczyni sobie lub ma zamiar uczynienia stałego (nie okazjonalnego) źródła zarobkowania.

W orzecznictwie sądów administracyjnych za ugruntowany można uznać pogląd, że poprzez działalność zarobkową należy rozumieć działanie nakierowane na osiągnięcie zysku rozumianego jako nadwyżka przychodów nad wydatkami poniesionymi w celu ich osiągnięcia. O zarobkowym charakterze działalności nie przesądza przy tym faktyczne osiągnięcie zysku, lecz działanie w sposób racjonalny, obiektywnie pozwalający spodziewać się uzyskania zarobku (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 lutego 2017 r., II FSK 4025/14, z 10 maja 2017 r., II FSK 1009/15, publ. j.w.). Działalność jest zarobkowa niezależnie od tego, na jaki cel zostaną potem przeznaczone uzyskane w ramach tych działań środki.

Argumentacja zaprezentowana w zaskarżonej interpretacji kładzie przede wszystkim nacisk na element zarobkowy czynności opisanych we wniosku. Tymczasem dokonując takiej kwalifikacji, spełnione powinny być także pozostałe warunki wymienione w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., a zatem wykonywanie działalności w sposób zorganizowany i ciągły, we własnym imieniu na własny lub cudzy rachunek. W orzecznictwie zauważa się przy tym problemy związane z rozróżnieniem skutków podatkowych działań osoby fizycznej wykonywanych w ramach prowadzonej przez nią działalności gospodarczej i poza nią, w ramach racjonalnego gospodarowania własnym majątkiem. Działalność ta musi mieć charakter zorganizowany, czyli być ciągiem określonych celowych czynności, wykonywanych według planu poczynawszy od czynności przygotowawczych do etapu realizacji celu tej działalności. Musi też charakteryzować się ciągłością, czyli powtarzalnością, trwałością, regularnością działań.

Przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości może zatem stanowić przychód z jednego z dwóch źródeł, tj. z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) lub z odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w cyt. art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy. Zakwalifikowanie do źródła przychodu ma ogromne znaczenie dla ustalenia chociażby takich kwestii, jak sposób opodatkowania przychodu, możliwość odliczenia kosztów jego uzyskania, możliwość skorzystania ze zwolnień przedmiotowych itp. W pewnych sytuacjach możliwe jest występowanie wątpliwości, do jakiego źródła przychodów należy zakwalifikować danego rodzaju przychód. Przy czym, jeden i ten sam przychód stanowić może przychód wyłącznie z jednego źródła. Nie jest możliwa sytuacja, w której ten sam przychód będzie zakwalifikowany częściowo do jednego źródła, a częściowo do innego.

Wobec powyższego, w celu właściwego zakwalifikowania skutków działań podjętych przez Pana do właściwego źródła przychodu należy ocenić zamiar, okoliczności i cel działań związanych z odpłatnym zbyciem w 2020 i w 2021 roku nieruchomości, o których mowa we wniosku.

Podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy ma prawidłowa wykładnia przepisów dotyczących przyporządkowania uzyskiwanych ze sprzedaży nieruchomości przychodów do właściwego źródła. W pierwszej kolejności należy dokonać ustalenia właściwych relacji między regulacją art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zw. z art. 5a pkt 6 ustawy, a art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy.

Problemy związane ze stosowaniem tych przepisów biorą się z tego, że z ich treści trudno wyinterpretować w sposób jednoznaczny, gdzie przebiega granica między tym, co stanowi obrót nieprofesjonalny, a tym co należy rozpoznawać jako czynności związane z prowadzeniem pozarolniczej działalności gospodarczej (por. np. wyroki NSA z 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 773/13; z 4 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 855/14; z 3 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2110/11; z 9 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 1423/14; z 5 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 379/14; z dnia 30 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 3760/17; z 5 grudnia 2019 r., sygn. akt II FSK 110/18 (opublikowane na Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Podzielić należy także wyrażone w orzecznictwie poglądy, że brak jest podstaw kwalifikowania do pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podejmowanych przez podatnika czynności mieszczących się w zwykłym zarządzie własnym majątkiem, tzn. mających na celu prawidłowe gospodarowanie tym majątkiem oraz zaspokajanie potrzeb rodziny. Działan z zachowaniem - normalnych w takich przypadkach - reguł gospodarności nie należy z gruntu utożsamiać z działalnością gospodarczą (por. wyrok z 1 grudnia 2020 r., sygn. akt II FSK 1931/18 (opublikowany na Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Biorąc pod uwagę powyższe oraz całokształt okoliczności przedstawionych w przedmiotowej sprawie - w szczególności cel nabycia nieruchomości (druga nieruchomość otrzymana w darowiźnie), wieloletni sposób wykorzystywania (pierwsza nieruchomość była w posiadaniu Pana prawie 5 lat, na niej miał Pan realizować cel mieszkaniowy - bowiem była przeznaczona pod budowę budynku mieszkalnego), cel sprzedaży (nieruchomości zostały sprzedane z powodów osobistych i ekonomicznych, z życiowych przyczyn stały się przeszkodą, do realizacji celów życiowych, obowiązków dnia codziennego oraz generowały niepotrzebny koszt a także zabierały cenny czas) - należy wskazać, że są to działania nieprzekraczające zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym, nastawionym co prawda na uzyskanie środków pieniężnych, lecz w celu zaspokojenia własnych potrzeb bytowych.

Zatem, w przedstawionych okolicznościach należy uznać, że sprzedaż przedmiotowych nieruchomości nie nastąpiła w wykonaniu działalności gospodarczej, a zatem nie spowodowała powstania przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji skutki podatkowe odpłatnego zbycia wskazanych przez Pana dwóch nieruchomości należy rozpatrywać w kontekście przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, czyli z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości.

Z opisu sprawy wynika, że: (...) 2020 r. odpłatnie zbył Pan nieruchomość gruntową położoną w miejscowości A woj. (...) zakupioną w dniu (...) 2015 r. Ponadto, (...) 2021 r. zbył Pan odpłatnie nieruchomość gruntową zabudowaną budynkiem mieszkalnym jednorodzinny położoną w miejscowości A otrzymaną w darowiźnie (...) 2020 r.

Mając zatem na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że odpłatne zbycie przez Pana w latach: 2020 i 2021 nieruchomości, będących przedmiotem wniosku nastąpiło w okresie krótszym niż 5 lat od momentu ich nabycia przez Pana. Zatem przedmiotowe odpłatne zbycia skutkują powstaniem po stronie Pana przychodu kwalifikowanego do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 30e tejże ustawy.

Stosownie do treści 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.

Zgodnie z art. 30e ust. 2 ww. ustawy:

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

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

Wątpliwość Pana budzi kwestia, czy z tytułu sprzedaży nieruchomości (w 2020 roku oraz w 2021, będących przedmiotem Pana zapytania) ma Pan możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z przeznaczeniem przychodu uzyskanego z tychże sprzedaży na wydatki opisane przez Pana we wniosku i w okolicznościach wskazanych w podaniu.

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.

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.

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.

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.

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 myśl art. 21 ust. 25a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

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.

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. Natomiast organ podatkowy weryfikujący możliwość skorzystania ze zwolnienia uprawniony jest żądać od podatników przedłożenia dodatkowych dokumentów, z których będzie wynikało kiedy, przez kogo i na co wydatki zostały poniesione. Takimi dokumentami mogą być m.in. rachunki, faktury VAT, umowy przedwstępne, bądź też inne dokumenty, które ten fakt mogą potwierdzić.

W tym miejscu wskazać należy, że z istoty rozwiązania zawartego w zacytowanym 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 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. Katalog wydatków stanowiących „własne cele mieszkaniowe” podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 ww. ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując

przedmiotowe zwolnienie, w sposób jednoznaczny wskazał cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu ze sprzedaży.

Wyjaśnienia wymaga również, że 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.

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.

Zatem, biorąc po uwagę treść przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy stwierdzić, że ustawodawca uzależnia skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia od wydatkowania przez podatnika w określonym terminie, środków uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c na realizację własnych celów mieszkaniowych, wskazanych w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nadmienić należy, że zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się m.in. wydatki poniesione na nabycie nieruchomości i praw w nich wymienionych. Z wykładni językowej pojęcia „wydatki na nabycie” wynika, że obejmuje ono nie tylko cenę zakupu, lecz także inne wydatki bezpośrednio związane z nabyciem nieruchomości lub prawa, np. wynagrodzenie pośrednika, opłaty notarialne (koszty notarialne z opłatami sądowymi), wynagrodzenie notariusza. Tym samym przeznaczenie części środków ze sprzedaży nieruchomości na opłaty notarialne związane z nabyciem nieruchomości będzie uprawniało podatnika do zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a lub b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zaznaczyć w tym miejscu należy, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy nie ogranicza ilościowo możliwości skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego przy sprzedaży nieruchomości. Możliwe jest zatem skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia z tytułu poniesienia (w ustawowym terminie) więcej niż jednego wydatku (np. nabycie mieszkania /domu, remont mieszkania, budowa/rozbudowa/remont domu, adaptacja na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego) na własne cele mieszkaniowe pod warunkiem, że będą to cele określone w art. 21 ust. 25 ustawy.

W konsekwencji, jak wywiódł skład orzekający Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w wyroku z 5 września 2023 r. sygn. akt I SA/Gd 514/33 (dotyczącym przedmiotowej sprawy):

Z opisu stanu faktycznego niniejszej sprawy wynikało (...) jednoznacznie, że Skarżący przeznacza środki pochodzące ze sprzedaży obu nieruchomości na własne cele mieszkaniowe.

Dokonując jednak wykładni art. 21 ust 1 pkt 131 u.p.d.o.f., nie można poprzestać wyłącznie na wykładni językowej tego przepisu, tracąc tym samym z pola widzenia cel, jaki ustawodawca zamierzał osiągnąć regulując tę materię. Odczytanie wyłącznie verba legis art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f. powodowałoby, niedopuszczalne zawężenie omawianego zwolnienia. Należy zaakcentować, że będące przedmiotem rozpatrywanej sprawy zwolnienie zastąpiło ulgę meldunkową. Zdaniem Sądu, celem przedmiotowego zwolnienia było wspieranie różnych form budownictwa mieszkaniowego poprzez zwolnienie od opodatkowania dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, wydatkowanego na własne cele mieszkaniowe, wymienione w art. 21 ust. 25 pkt 1-3 u.p.d.o.f. (por. wyrok NSA z 17 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1053/15).

Jak podkreślono w trakcie prac legislacyjnych, „dodawane zwolnienie mieszkaniowe może pozytywnie wpłynąć na rynek mieszkaniowy oraz zachęcić do lokowania dochodu uzyskanego z omawianego tytułu w nowe inwestycje mieszkaniowe” (zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw Sejm RP VI Kadencji, druk sejmowy nr 1075). Ustawodawca w odniesieniu do omawianego zwolnienia posługuje się zwrotem niedookreślonym „własnych celów mieszkaniowych”. W ocenie Sądu, zwrotu tego nie można jednak zawężyć. Ustawodawca w żaden sposób nie limituje bowiem lokali, które podatnik może nabyć. To zaś, czy podatnik w drodze nabytych lokali realizuje własne cele mieszkaniowe, bądź jego działania wypełniają znamiona prowadzenia działalności gospodarczej, wymaga indywidualnej oceny w konkretnym stanie faktycznym.

Przy czym, podkreślić również należy, że wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie domu, lokalu mieszkalnego czy budowę domu, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytej/wybudowanej nieruchomości, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył/wybudował nieruchomość w celu zamieszkania w niej, ale w nieruchomości tej – z różnych powodów – zamieszka po upływie określonego czasu, np. kilku miesięcy lub po nabyciu/wybudowaniu tej nieruchomości będzie mieszkał tylko przez pewien czas. W takim przypadku, prawa do zwolnienia nie pozbawia podatnika okoliczność, że np. przez kilka miesięcy lokal będzie wynajmowany.

Zauważyć należy, że w wyroku z dnia 29 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3126/14 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że:

Czasowe, uzasadnione obiektywnymi okolicznościami wynajęcie zakupionych lokali mieszkalnych samo w sobie nie może przesądzać o tym, że podatnik nie będzie 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. Zgodzić się jednak należy z Sądem I instancji, że dla uznania spełnienia warunków skorzystania z ulgi nie jest wystarczająca sama deklaracja podatnika, że poprzez wskazane zakupy realizuje swój cel mieszkaniowy. Ustawodawca nie odniósł bowiem skorzystania z prawa do zwolnienia z opodatkowania od werbalnej deklaracji takiego

zamiaru w chwili nabycia, lecz wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe.

Co istotne, nie jest więc przeszkodą dla zastosowania omawianego zwolnienia wynajęcie nieruchomości mieszkalnej innemu podmiotowi – i to zarówno przed realizacją własnego celu mieszkaniowego, jak i już po tym fakcie. Innymi słowy, nie ma znaczenia kolejność wykonywanych działań.

Z opisu sprawy wynika, że: (...) 2020 r. odpłatnie zbył Pan nieruchomość gruntową położoną w miejscowości A woj. (...) zakupioną w dniu (...) 2015 r. (...) 2021 r. złożył Pan deklarację podatkową PIT-39 z informacją, że cały przychód z odpłatnego zbycia ww. nieruchomości zostanie przeznaczony na własne cele mieszkaniowe (opłaty związane z przyjęciem darowizny od rodziców, remont mieszkania, w którym Pan wspólnie zamieszkiwał z rodzicami, wybudowanie budynku wymagającego jedynie zgłoszenia). Ponadto, (...) 2020 r. nabył Pan od rodziców w formie umowy darowizny lokal mieszkalny przy ul. X oraz nieruchomość gruntową zabudowaną budynkiem mieszkalnym jednorodzinnym. (...) 2021 r. zbył Pan odpłatnie nieruchomość gruntową zabudowaną budynkiem mieszkalnym jednorodzinnym położoną w miejscowości A otrzymaną w darowiźnie (...) 2020 r. W dniu (...) 2021 r. złożył Pan deklarację podatkową PIT-39 z informacją, że cały przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej w darowiźnie zostanie przeznaczony na własne cele mieszkaniowe (zakup w dniu (...) 2021 r. i remont lokalu mieszkalnego położonego w (...) przy ul. C {który zamierza Pan wynająć, aby nie stało puste i nie niszczało}, budowę budynku mieszkalnego jednorodzinnego na tym samym gruncie co budynek na zgłoszenie oraz inwestowanie środków, remont, wykańczanie budynku na zgłoszenie). Jednocześnie – jak poinformował Pan w uzupełnieniu podania – wydatkowanie środków ze sprzedanej (...) 2020 roku nieruchomości na ww. cele nastąpiło do końca 2023 roku, natomiast wydatkowanie środków ze sprzedanej (...) 2021 roku nieruchomości na wskazane we wniosku cele nastąpiło/nastąpi do końca 2024 roku. Dodatkowo, wyjaśnił Pan, że w każdej z tych nieruchomości (tj. nieruchomości, na które wydatkował/zamierza Pan wydatkować środki ze sprzedanych nieruchomości) realizował/realizuje i będzie Pan realizował własny cel mieszkaniowy.

Zatem, mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że w związku ze sprzedażą nieruchomości (w latach: 2020 i 2021, będących przedmiotem Pana zapytania) przysługuje Panu możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sytuacji przeznaczenia przychodu uzyskanego z tychże sprzedaży na wydatki opisane przez Pana we wniosku i w okolicznościach wskazanych w podaniu. Dodać również należy, że z uwagi na fakt, że od (...) 2022 r. zamieszkiwał Pan w wyremontowanym lokalu mieszkalnym przy ul. C to planowane wynajęcie tego mieszkania nie pozbawi Pana prawa do skorzystania z ulgi mieszkaniowej uregulowanej w ww. art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanów faktycznych, który Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia. Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

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 2023 r. poz. 2383).

Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan do interpretacji.

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

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

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pan prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (...). 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. 1634 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. Warszawska 5, 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 2023 r. poz. 2383).