

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	578910
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-02-22T09:11:03.168
Tytuł (teza):	Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego - przychód uzyskany ze sprzedaży własnościowego mieszkania wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, tj. na kupno i rozbudowę domu letniskowego całorocznego.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-02-20T08:19:09.820
Sygnatura:	0113-KDIPT2-2.4011.875.2023.1.KR
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • dom-dom letniskowy • nieruchomości-sprzedaż nieruchomości • rozbudowa-rozbudowa budynku • ulga-ulga mieszkaniowa • wydatek-wydatki mieszkaniowe
Przepis:	• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. a • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. d
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych. • Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Źródła przychodów.-Specyfika źródeł przychodów.- Odpłatne zbycie nieruchomości, prawa wieczystego

użytkowania gruntów i spółdzielczego własnościowego
prawa do lokalu.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowna Pani,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

25 listopada 2023 r. złożyła Pani wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego.

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

W dniu 5 września 2016 r. zakupiła Pani w (...) mieszkanie własnościowe o powierzchni (...) m². Za tę nieruchomość zapłaciła Pani wówczas kwotę (...) tys. zł. To samo mieszkanie sprzedała Pani w listopadzie 2021 r. (kalendarzowo fakt sprzedaży miał miejsce po upływie 5 lat od jego nabycia, licząc jednak lata podatkowe do upływu pełnych 5 lat brakowało jeszcze niecałych 2 miesięcy). Ze sprzedaży tego mieszkania uzyskała Pani wówczas kwotę (...) tys. zł. Dysponując środkami ze sprzedaży mieszkania podjęła Pani decyzję o zakupie domu. Znalazła Pani interesującą Panią nieruchomość położoną w województwie (...). Po wcześniejszym zbadaniu tematu, czy możliwe byłoby uzyskanie pozwolenia na rozbudowę tego domu, czy spełnia on obecnie warunki do całorocznego zamieszkania w nim oraz czy tutejszy Urząd Gminy zezwala na takie zamieszkanie przez cały rok (dom bowiem w Miejscowym Planie Zagospodarowania Przestrzennego położony jest na obszarze oznaczonym symbolem (...) stanowiącym tereny zabudowy rekreacji indywidualnej i turystycznej) zdecydowała Pani o zakupie tej nieruchomości. 28 grudnia 2021 r. nabyła Pani na własność, za gotówkę, wyłącznie ze środków własnych nieruchomość: dom na zagospodarowanej (...) ha działce za kwotę (...) tys. zł. Pani pierwszym krokiem po zakupie było zwrócenie się do Urzędu Miejskiego z prośbą o nadanie nieruchomości numeru. Dom otrzymał numer: (...). Ponieważ przeniosła się Pani tam z zamiarem stałego zamieszkania, o czym wcześniej poinformowała Pani Urząd Miejski w (...), dalej zwróciła się Pani o wydanie stałego adresu zameldowania w tym miejscu. W Urzędzie Miejskim otrzymała Pani potwierdzenie stałego adresu zameldowania w (...), (...) w powiecie (...). Następnie wystąpiła Pani o wydanie pozwolenia na rozbudowę domu. Został wykonany projekt architektoniczny, a po otrzymaniu pozwolenia zatrudniła Pani ekipę budowlaną, która rozpoczęła prace. Realizacja rozbudowy została fizycznie zakończona 20 stycznia 2023 r. Prace budowlane sfinansowała Pani wyłącznie ze środków własnych pochodzących ze sprzedaży mieszkania w (...). Finalnie dom został powiększony do wygodnego dla Pani metrażu ((...) m²). Już jako podatnik gminy (...) wnioskowała Pani o zmianę statusu nieruchomości z „domu letniskowego” na dom mieszkalny całoroczny, oraz o istotne z Pani punktu widzenia obniżenie opodatkowania dla obiektu. Urząd Miasta pozytywnie rozpatrzył Pani wniosek, o czym zdecydował fakt, że zamieszkuje Pani w domu na stałe. Przeniosła tam Pani centrum swojego życia i podjęła Pani zatrudnienie w pobliskim (...). W tym samym zakładzie pracy otrzymała Pani dwie umowy o pracę (czasowe) i ostatnią na czas nieokreślony. Jest Pani stale zatrudniona w tym samym miejscu od czerwca 2022 r. W przychodni w (...) ma Pani swojego lekarza pierwszego kontaktu, z opieki którego w razie

potrzeby Pani korzysta. Zawarła Pani wszystkie potrzebne umowy, tj. z zakładem energetycznym na dostawę energii, z Wodociągami Miejskimi na dostawę wody (dom zaopatrzone jest w wodę z miejskiej sieci wodociągowej) i wywóz nieczystości płynnych (szambo) oraz ze „(...)” na regularny, planowy odbiór śmieci z posesji. Rachunki za te usługi reguluje Pani na bieżąco co miesiąc, wszystkie są do wglądu.

Pytania

Czy przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dające możliwość skorzystania ze specjalnego zwolnienia, jeśli uzyskany dochód przeznaczy się na realizację własnych celów mieszkaniowych, także w Pani konkretnej sytuacji może zastosować? Czy może Pani uznać - iż w sytuacji, gdy przychód uzyskany ze sprzedaży mieszkania nabytego przez Panią w drodze kupna w 2016 r. został wydatkowany nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie tego mieszkania, a uzyskane w ten sposób pieniądze przeznaczyła Pani na kupno i rozbudowę domu letniskowego całorocznego, stanowiącego Pani własność, który to dom nie spełnia funkcji rekreacyjnej, a służy wyłącznie zaspokojeniu Pani własnych potrzeb mieszkaniowych, to czy może Pani uznać, że dochód uzyskany z tego tytułu będzie korzystał ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych? Wydatki poniesione na kupno i rozbudowę opisanego we wniosku domu stanowiły bowiem wydatki na Pani własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Pani stanowisko w sprawie

Jeszcze przed zakupem domu dotarła Pani do interpretacji dotyczących realizacji celu mieszkaniowego tj. zakupu domu o statusie „letniskowego” jako przesłanki do zastosowania ulgi mieszkaniowej (m.in.: Interpretacja indywidualna z dnia 21 marca 2021 r., nr 0115-KDIT2.4011.59.2021.2.KC - Realizacja celu mieszkaniowego jako przesłanka ulgi mieszkaniowej). Zacytowała Pani fragment z przywołanego dokumentu: „Ustawa dotycząca prawa budowlanego ani ustawa podatkowa nie zawiera definicji „domu letniskowego”. Z wykładni systemowej można wywieść, że w pojęciu budynku mieszkalnego mieści się także pojęcie budynku mieszkalnego letniskowego. Co do zasady, o tym czy dom można uznać za letniskowy czy za budynek mieszkalny, decyduje jego przeznaczenie, a więc funkcja, której ma służyć. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz. U. z 1999 r. Nr 112 poz. 1316 ze zm.) dom letniskowy należy do klasy budynków mieszkalnych, jednakże dla oceny możliwości skorzystania z ulgi istotne jest ustalenie, czy w danym budynku podatnik będzie realizował swoje cele mieszkaniowe, czy jedynie potrzeby związane z rekreacją i wypoczynkiem. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Sądu Najwyższego utrwalilo się stanowisko, że dom letniskowy może być zaliczony do kategorii budynków mieszkalnych tylko wtedy, gdy będzie użytkowany faktycznie przez właściciela i jego bliskich, służąc tym samym zaspokojeniu podstawowych potrzeb mieszkaniowych”.

W Pani opinii przywołane powyżej fakty i wydane już interpretacje indywidualne pozwalają Pani na skorzystanie ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest prawidłowe.

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 2021 r. poz. 1128 ze zm.):

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) 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,
- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że nienastępująca w wykonaniu działalności gospodarczej sprzedaż nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w tym przepisie przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw nastąpi po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Zatem, w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, co do zasady decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób ich nabycia.

Wskazać należy, że moment przeniesienia prawa własności w prawie podatkowym określony jest zgodnie z normami prawa cywilnego.

Przepis art. 155 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.), stanowi, że:

Umowa sprzedaży, zamiany, darowizny, przekazania nieruchomości lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły.

W świetle powyższego stwierdzić należy, że sprzedaż przez Panią w listopadzie 2021 r. własnościowego mieszkania (nieruchomości), nabytego przez Panią w dniu 5 września 2016 r., stanowi dla Pani źródło przychodu w myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ jego odpłatne zbycie zostało dokonane przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jego nabycie.

W myśl art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Stosownie do art. 30e ust. 2 ww. ustawy:

Podstawą obliczenia podatku, 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.

Zgodnie z uregulowaniami zawartymi w art. 19 ust. 1 ww. ustawy:

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.

Ustalenie kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia odbywa się natomiast zgodnie z art. 22 ust. 6c lub 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

W myśl art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

Stosownie do 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.

Jak wynika z powyższych przepisów, podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa określonym zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. wartością wyrażoną w cenie określonej w umowie sprzedaży pomniejszoną o koszty odpłatnego zbycia) a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie – w przedmiotowej sprawie – z art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do treści art. 30e ust. 4 ww. ustawy:

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

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

Z kolei, jak stanowi art. 30e ust. 5 ww. ustawy:

Dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł.

W myśl natomiast art. 30e ust. 7 ww. ustawy:

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.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy stanowi, że:

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 wymienione w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

P – przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

Należy wyjaśnić, że powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości (prawa majątkowego), jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia. W sytuacji, gdy przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

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

Art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, 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.

Zgodnie z art. 21 ust. 25a ww. ustawy:

Wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a)-c), uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a)-c), w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie.

W myśl art. 21 ust. 26 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.

Ustawodawca uzależnia prawo do skorzystania ze zwolnienia od wydatkowania przez podatnika w ściśle określonym czasie, przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) na realizację własnego celu mieszkaniowego.

Zatem, podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z przywołanego wyżej art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym jest fakt wydatkowania (począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie) przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w ustawie własne cele mieszkaniowe podatnika. Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wskazany w art. 21 ust. 25 ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując zwolnienie przedmiotowe w sposób jednoznaczny wskazał realizację celów mieszkaniowych, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu ze sprzedaży.

Jednym z takich celów, zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ww. ustawy jest nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem. Stosownie zaś do przepisu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za wydatki na

cele mieszkaniowe uważa się wydatki poniesione na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.) przez „budynek” należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Ponieważ przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiują pojęcia budowa, rozbudowa, nadbudowa, przebudowa, remont, to właściwym jest odwołanie się w tej kwestii do ustawy Prawo budowlane.

W myśl art. 3 pkt 6 Prawa budowlanego, ilekroć w ustawie jest mowa o:

Budowie - należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego.

Zgodnie zaś z art. 3 pkt 7 Prawa budowlanego, ilekroć w ustawie jest mowa o:

Robotach budowlanych - należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego.

Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 7a Prawa budowlanego, ilekroć w ustawie jest mowa o:

Przebudowie - należy przez to rozumieć wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji; w przypadku dróg są dopuszczalne zmiany charakterystycznych parametrów w zakresie niewymagającym zmiany granic pasa drogowego.

Stosownie do art. 3 pkt 8 Prawa budowlanego, ilekroć 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.

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 zgodnie z przedłożonym projektem budowlanym w istniejącym lub nowopowstałym budynku/lokalu mieszkalnym wraz z wymianą/instalacją składników wyposażenia technicznego budynku lub lokalu (np. instalacji wodnej, kanalizacyjnej, centralnego ogrzewania, ciepłej wody, gazu przewodowego).

Biorąc pod uwagę powyższe uregulowania prawne wskazać należy, że ustawodawca uzależnia skorzystanie ze zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych od wydatkowania przez podatnika w ściśle określonym czasie przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) na realizację własnego celu mieszkaniowego.

Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 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 ww. 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, że celem podatnika jest dążenie, aby w tym nowym miejscu mieszkać. Wyraz „mieszkaniowe” w wyrażeniu „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie w znaczeniu przedmiotowym.

Należy zauważyć, że wszelkiego rodzaju ulgi czy zwolnienia są odstępstwem od konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania, w sposób szczegółowy uregulowanymi w przepisach materialnego prawa podatkowego. Są one przywilejami, z których podatnik ma prawo, a nie obowiązek skorzystania. Zatem oceniając ciążące na nim obowiązki wynikające z zastosowania danej ulgi, czy zwolnienia podatkowego należy dokonać ścisłej, literalnej wykładni przepisu regulującego daną ulgę czy zwolnienie.

Podkreślenia wymaga również kwestia, 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 przez podatnika przy spełnieniu wszystkich warunków wynikających z przepisów podatkowych spoczywa na podatniku, który wywodzi z tego określone skutki prawne.

Przepisy art. 21 ust. 1 pkt 131 oraz ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają definicji legalnej pojęcia budynku mieszkalnego. Z wykładni systemowej można wywieść, że w pojęciu tym mieści się także pojęcie domu rekreacji indywidualnej, tj. tak zwanego domu letniskowego. Ani ustawa dotycząca prawa budowlanego ani ustawa podatkowa nie zawiera definicji „domu letniskowego”. Co do zasady, o tym czy dom można uznać za letniskowy czy za budynek mieszkalny, decyduje jego przeznaczenie. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (t. j. Dz. U. Nr 112 poz. 1316 ze zm.), dom letniskowy należy do klasy budynków mieszkalnych, jednakże dla oceny możliwości skorzystania z ulgi istotne jest ustalenie, czy w danym budynku podatnik będzie realizował swoje cele mieszkaniowe, czy jedynie potrzeby związane z rekreacją i wypoczynkiem.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Sądu Najwyższego utrwalilo się stanowisko, że dom letniskowy może być zaliczony do kategorii budynków mieszkalnych tylko wtedy, gdy będzie użytkowany faktycznie przez właściciela i jego bliskich, służąc tym samym zaspokojeniu podstawowych potrzeb mieszkaniowych. Jeżeli podatnik korzysta z domu jedynie w celach wypoczynkowych sezonowo, wówczas dom taki uznać należy za letniskowy. Zatem, budynek mieszkalny ma stanowić ośrodek zaspokajania codziennych potrzeb związanych z zamieszkiwaniem i typowymi funkcjami mieszkania. Nie chodzi bowiem o wykorzystywanie budynku tylko okresowo, podczas wypoczynku, urlopów, dni wolnych itp.

Z orzecznictwa wynika, że dom letniskowy może służyć zaspokajaniu własnych celów mieszkaniowych.

Z treści wniosku wynika, że przychód uzyskany przez Panią ze sprzedaży w 2021 r. przedmiotowego mieszkania został wydatkowany w okresie nie później niż trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie tego mieszkania, na własne cele mieszkaniowe, tj. na kupno i rozbudowę domu letniskowego całorocznego w celu zaspokojenia Pani własnych potrzeb mieszkaniowych.

Jak wskazuje Pani w opisie sprawy, Pani pierwszym krokiem po zakupie domu letniskowego na gruncie będącym terenem zabudowy rekreacji indywidualnej i turystycznej, było zwrócenie się do Urzędu Miejskiego z prośbą o nadanie nieruchomości numeru. Dom otrzymał numer: (...). W Urzędzie Miejskim otrzymała Pani potwierdzenie

stałego adresu zameldowania w tym miejscu. Wystąpiła Pani o wydanie pozwolenia na rozbudowę domu. Finalnie dom został powiększony do wygodnego dla Pani metrażu ((...) m²). Wnioskowała Pani o zmianę statusu nieruchomości z „domu letniskowego” na dom mieszkalny całoroczny. Urząd Miasta pozytywnie rozpatrzył Pani wniosek, o czym zdecydował fakt, że zamieszkuje Pani w domu na stałe. Przeniosła tam Pani centrum swojego życia i podjęła Pani zatrudnienie.

Mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny oraz obowiązujące uregulowania prawne należy stwierdzić, iż w sytuacji gdy przychód uzyskany przez Panią ze sprzedaży w 2021 r. własnościowego mieszkania został wydatkowany w okresie nie później niż trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie tego mieszkania na Pani własne cele mieszkaniowe, tj. na kupno i rozbudowę domu letniskowego całorocznego, stanowiącego Pani własność, który to dom nie spełnia funkcji rekreacyjnej, a służy zaspokojeniu Pani własnych potrzeb mieszkaniowych, to dochód uzyskany z tego tytułu korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) i lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wydatki poniesione na zakup i rozbudowę opisanego we wniosku domu będą stanowiły bowiem wydatki na cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) i lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przy czym wolny od podatku dochodowego będzie dochód z odpłatnego zbycia mieszkania, w wysokości, która będzie odpowiadała iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Pani przedstawiła i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

Procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretację opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku – nie prowadzi postępowania dowodowego. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ma na celu wyjaśnienie wątpliwości co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego materialnego do określonego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Przedmiotem interpretacji wydanej na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) 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. Jeżeli zatem, przedstawiony we wniosku stan faktyczny będzie różnił się od występującego w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie Pani chroniła w zakresie przedstawionego stanu faktycznego. 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 dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pani sytuacja

będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub 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 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 ze zm.).