

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	581981
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-03-28T10:25:58.368
Tytuł (teza):	Skutki sprzedaży nieruchomości oraz możliwości skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-03-25T12:09:47.831
Sygnatura:	0112-KDSL1-1.4011.22.2024.3.JB
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • nieruchomości • opodatkowanie-podstawa opodatkowania • zwolnienie
Przepis:	• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8-lit. a • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
Zagadnienie:	• 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 zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

16 stycznia 2024 r. wpłynął Pani wniosek z 13 stycznia 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych. Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 13 marca 2024 r. (wpływ 15 marca 2024 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Wnioskodawczyni jest emerytką. Była rolnikiem. Wnioskodawczyni nie prowadziła działalności gospodarczej i nie była podatnikiem VAT. Ma wiek emerytalny.

I. Dotyczy podatku dochodowego

W lutym 2020 roku Wnioskodawczyni zakupiła działkę o wielkości 730 m kwadratowych o numerze 1 położoną w P. Działka ta jest zabudowana domkiem o wielkości 50 m kw, który stanowi ruinę (...). Działka ta od momentu kupna stała odłogiem, Wnioskodawczyni nie wydzierżawiała jej, nie uprawiała, nie zbierała z niej płodów rolnych, nie opłotowała jej, jak również nie uzbrajała w żadne media, również nie podpisała żadnej umowy przedwstępnej na jej sprzedaż. W chwili obecnej znalazł się kupiec na tą działkę.

W piśmie stanowiącym uzupełnienie wniosku, udzieliła Pani następujących odpowiedzi na zawarte w wezwaniu pytania:

I. dla potrzeb rozstrzygnięcia w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku od towarów i usług:

1. W jakim celu nabyła Pani działkę nr 1?

Odpowiedź: Przedmiotowa działka graniczy z innymi nieruchomościami

Wnioskodawczyni, które stanowią łąkę i Wnioskodawczyni kupiła ją w celu powiększenia swojego gospodarstwa.

2. W jaki dokładnie sposób wykorzystywała/wykorzystuje/będzie Pani wykorzystywała działkę mającą być przedmiotem sprzedaży, od momentu nabycia do momentu planowanej sprzedaży?

Odpowiedź: Od momentu zakupu działka ta leży odłogiem, Wnioskodawczyni nie wykorzystuje jej.

3. Czy działka nr 1 była/jest/będzie wykorzystywana przez Panią (przez cały okres jej posiadania, tj. od momentu jej nabycia do momentu planowanej dostawy) na cele prywatne (osobiste)? Jeśli tak, proszę wskazać, jakie konkretnie Pani cele prywatne zaspokajała i w jakim okresie?

Odpowiedź: Na razie na działce są krzewy i należy ją uporządkować, a potem będzie stanowiła łąkę.

4. Czy działka będąca przedmiotem wniosku była udostępniana przez Panią osobom trzecim na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (np. najmu, użyczenia itp.)? Jeżeli tak, to czy były to umowy odpłatne czy nieodpłatne oraz kiedy i na jaki okres były zawierane?

Odpowiedź: Działka przedmiotowa od momentu kiedy Wnioskodawczyni stała się jej właścicielem nigdy nie była udostępniana osobom trzecim.

5. Czy Pani wnioskowała/będzie wnioskowała w jakikolwiek sposób o zmianę przeznaczenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego dla działki będącej przedmiotem sprzedaży?

Odpowiedź: Wnioskodawczyni nie wnioskowała o zmianę przeznaczenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego dla działki 1.

6. Czy występowała Pani o wydanie decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu dla działki, której sprzedaż planuje? Czy została wydana taka decyzja?

Odpowiedź: Wnioskodawczyni nie występowała o wydanie decyzji o warunkach zabudowy dla przedmiotowej działki i nie zamierza występować z takim wnioskiem.

7. Czy w odniesieniu do działki nr 1 poczyniła/poczyni Pani do momentu sprzedaży jakiegokolwiek działania zwiększające wartość nieruchomości (np. podział, uatrakcyjnienie, wyposażenie w urządzenia i sieci wodociągowe, kanalizacyjne, sanitarne itp.) jeśli tak to jakie oraz kiedy i w jakim celu?

Odpowiedź: Wnioskodawczyni nie poczyniła żadnych działań zwiększających wartość nieruchomości i nie ma zamiaru tego czynić do momentu sprzedaży.

8. Czy z potencjalnymi nabywcami działki nr 1 zawarła Pani/będzie Pani zawierać przedwstępną umowę kupna/sprzedaży działki? Jeśli tak, to prosimy wskazać:

- a) jakie warunki zawiera/będzie zawierać dana umowa przedwstępna sprzedaży, zawarta z nabywcą, które należy spełnić, aby doszło do zawarcia ostatecznej umowy sprzedaży? Prosimy o szczegółowe opisanie, jakie postanowienia dotyczące planowanej transakcji sprzedaży ww. działki wynikać będą z zawartej umowy przedwstępnej (np. uzyskanie zgód, pozwoleń, opinii, decyzji itp.).
- b) jakie prawa i obowiązki wynikające z postanowień umowy przedwstępnej będą ciążyły na Pani, a jakie na stronie kupującej? Prosimy o szczegółowe opisanie.
- c) czy w ramach umowy przedwstępnej zamierza Pani udzielić jakiegokolwiek pełnomocnictw dla kupującego? Jeżeli odpowiedź na pytanie jest twierdząca, to prosimy o wskazanie w jakim zakresie (do jakich czynności) udzieli Pani pełnomocnictwa dla kupującego (prosimy o enumeratywne wymienienie zakresu) w związku z zamierzoną sprzedażą.
- d) czy po zawarciu umowy przedwstępnej strona kupująca na ww. działce będzie dokonywać inwestycji infrastrukturalnych, które zwiększą jej atrakcyjność jak np. uzbrojenie terenu w media, ogrodzenie itp.? Jeżeli tak, to prosimy o podanie jakich?
- e) czy nabywca będzie ponosić jakiegokolwiek nakłady finansowe związane z ww. działką od momentu podpisania umowy przedwstępnej do zawarcia umowy finalnej?

Odpowiedź: Nie zostały i nie będą zawarte żadne umowy przedwstępne.

9. Czy poza przedwstępną umową sprzedaży ww. działki zamierza Pani udzielić kupującemu jakiegokolwiek pełnomocnictw? Jeżeli tak, to prosimy wskazać ich zakres.

Odpowiedź: Wnioskodawczyni nie zamierza udzielać żadnych pełnomocnictw kupującemu.

II. dla potrzeb rozstrzygnięcia w podatku dochodowym od osób fizycznych:

1. Czy prowadzi Pani działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)?

Odpowiedź: Wnioskodawczyni nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

2. Kiedy dokona Pani sprzedaży działki nr 1 (należy podać przewidywaną datę)?

Odpowiedź: Wnioskodawczyni nie może podać dokładnego czasokresu – może w ciągu pół roku do roku czasu, to zależy również od zainteresowanego kupnem.

3. Czy w nabytym mieszkaniu w Hiszpanii lub na Cyprze lub na terenie innych krajów Unii Europejskiej będzie Pani realizowała własne cele mieszkaniowe? Jeżeli tak, to należy wyjaśnić, w jaki sposób będzie Pani je realizować, tj. czy Pani w niej zamieszka? Jeśli tak, to od kiedy, czy na stałe, lub w jakich okresach?

Odpowiedź: Wnioskodawczyni będzie realizowała własne cele mieszkaniowe – to znaczy będzie się przeprowadzać na okres zimowy np. od listopada do marca, a w okresach pozostałych będą korzystać z tego mieszkania synowie Wnioskodawczyni.
Wnioskodawczyni nie ma zamiaru tego mieszkania wynajmować osobom obcym i nie będzie miała z tego mieszkania żadnych korzyści finansowych.

Pytanie

Czy sprzedając działkę 1 powyżej opisaną w chwili obecnej przed upływem 5-ciu lat od jej kupna Wnioskodawczyni będzie miała obowiązek zapłaty podatku dochodowego i od jakiej kwoty będzie liczony ten podatek – czy od różnicy kwoty kupna-sprzedaży czy też od kwoty sprzedaży? Czy Wnioskodawczyni będzie zwolniona od konieczności zapłaty podatku dochodowego jeśli za pieniądze otrzymane ze sprzedaży tej działki w ciągu 3 lat kupi nieruchomość (mieszkanie) w Hiszpanii lub na Cyprze lub na terenie innych krajów Unii Europejskiej?

Pani stanowisko w sprawie (uzupełnione w piśmie z 13 marca 2024 r.)

Zdaniem Wnioskodawczyni:

1. podatek powinien być naliczony od różnicy kwoty kupna-sprzedaży jeśli działka zostanie sprzedana przed upływem pięciu lat od jej kupna.
2. będzie miała możliwość zwolnienia z podatku dochodowego jeśli kupi w okresie 3 lat od sprzedaży nieruchomość na terenie krajów Unii Europejskiej.

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 2024 r. poz. 226 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.

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Źródłem przychodu jest pozarolnicza działalność gospodarcza.

Przy czym, art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowi: że:

Ileokroć 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.

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

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

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,

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

Podkreślić należy, że przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy formułuje generalną zasadę, zgodnie z którą 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, jeżeli nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej, skutkuje powstaniem przychodu. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw nastąpi po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie i nie następuje w ramach wykonywania działalności gospodarczej – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Zatem przychód z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub jej części oraz udziału w nieruchomości nie powstanie, jeżeli spełnione są łącznie dwa warunki:

- odpłatne zbycie nieruchomości 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 lub wybudowanie.

Wobec powyższego, w przypadku sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskanego z tego tytułu dochodu ma moment i sposób ich nabycia.

Z opisu sprawy wynika, że w lutym 2020 roku zakupiła Pani działkę nr 1. Działka ta jest zabudowana domkiem o wielkości 50 m kw, który stanowi ruinę (...). Działka ta od momentu kupna stała odłogiem, nie wydzierżawiała jej Pani, nie uprawiała, nie zbierała z niej płodów rolnych, nie opłatowała jej, jak również nie uzbrajała w żadne media, również nie podpisała Pani żadnej umowy przedwstępnej na jej sprzedaż. Przedmiotowa działka od momentu, kiedy stała się Pani jej właścicielem nigdy nie była udostępniana osobom trzecim. Nie wnioskowała Pani o zmianę przeznaczenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego dla działki 1. Nie występowała Pani o wydanie decyzji o warunkach zabudowy dla przedmiotowej działki i nie zamierza Pani występować z takim wnioskiem. Nie poczyniła Pani żadnych działań zwiększających wartość nieruchomości i nie ma Pani zamiaru tego czynić do momentu sprzedaży. Nie zamierza Pani udzielać żadnych pełnomocnictw kupującemu. Nie prowadzi Pani działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Obecnie znalazł się kupiec na tą nieruchomość i planuje Pani ją sprzedać w ciągu pół roku do roku czasu w zależności od zainteresowanego kupnem.

W świetle powyższego stwierdzić należy, że sprzedaż przez Panią przedmiotowej działki nabytej w lutym 2020 roku będzie stanowić źródło przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jeżeli odpłatne zbycie zostanie dokonane przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie.

Na podstawie art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

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

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

Należy zauważyć, że skoro w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości podstawą obliczenia podatku jest dochód, to podatnik zobowiązany jest w pierwszej kolejności pomniejszyć uzyskany przychód o poniesione koszty jego uzyskania. Ustawowo określone ustalenie dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości powinno wyglądać w ten sposób, że przychód z odpłatnego zbycia (ustalony stosownie do art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) należy pomniejszyć o koszty jego uzyskania ustalone według zasad, o jakich mowa w art. 22 ust. 6c ww. ustawy.

Stosownie do art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez zbywającego, które są konieczne, aby odpłatne zbycie mogło dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością). Pomędzy tymi wydatkami, a dokonaniem odpłatnym zbyciem musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy. Koszty te nie są kosztami nabycia, lecz jako koszty odpłatnego zbycia pomniejszają przychód.

Nie należy ich jednak utożsamiać z kosztami uzyskania przychodu, których zasady ustalania uregulowane zostały w sposób szczególny w art. 22 ust. 6c i 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

W rozpatrywanym przypadku zastosowanie znajdzie art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdyż nabyła Pani działkę o numerze 1 odpłatnie.

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

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

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

Wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Jak wynika z powyższych przepisów, podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości określonym zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a kosztami uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c ustawy o

podatku dochodowym od osób fizycznych, obejmującymi w szczególności udokumentowane koszty nabycia nieruchomości. 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 art. 30e ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

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

Z uwagi na powyższe, w przedmiotowej sprawie podstawą obliczenia podatku, jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia działki nr 1, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, obejmującym w szczególności wydatek związany z nabyciem tej działki.

W konsekwencji, w rozpatrywanej sprawie, sprzedając działkę 1 przed upływem 5-ciu lat od jej nabycia będzie Pani zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego. Podatek ten winien być ustalony od dochodu, tj. różnicy pomiędzy przychodem ze zbycia działki, a kosztami ustalonymi w oparciu o art. 22 ust. 6c ustawy, obejmującymi – zgodnie z opisem sprawy – koszt nabycia działki.

Wobec powyższego, stanowisko w tym zakresie jest prawidłowe.

Przedmiotem analizy w sprawie jest także możliwość skorzystania przez Panią ze zwolnienia od podatku w przypadku zakupu nieruchomości (mieszkania) w Hiszpanii lub na Cyprze lub na terenie innych krajów Unii Europejskiej.

W tym zakresie należy zauważyć, że dochód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy – może zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie.

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

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

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 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.

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

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

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

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

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

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

Treść art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że:

Przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d i e, rozumie się budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub

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

Ponadto art. 21 ust. 28 powołanej ustawy stanowi, że:

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

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

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.

Podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy w stosunku do dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, jest fakt wydatkowania środków wyłącznie na enumeratywnie wskazane w ustawie cele mieszkaniowe. Zawarty w art. 21 ust. 25 ustawy katalog wydatków uprawniających do zwolnienia ma charakter zamknięty i w związku z tym tylko wydatkowanie środków na realizację celów w nim wskazanych pozwala na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania. Inne wydatki niewymienione w tym katalogu nie będą uprawniały do skorzystania z powyższego zwolnienia.

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

Intencją ustawodawcy tworzącego to zwolnienie było zachęcenie podatników do nabywania w miejsce zbywanych nieruchomości czy praw majątkowych, innych nieruchomości lub praw majątkowych przeznaczonych do zaspakajania ich indywidualnych potrzeb mieszkaniowych.

W świetle powyższego, skorzystanie ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzależnione jest od kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek:

- wydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe i
- dokonania tej czynności przed upływem trzyletniego terminu.

Rozstrzygając Pani wątpliwości dotyczące możliwości zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w

przypadku opisanego we wniosku wydatkowania środków pochodzących ze sprzedaży działki nr 1 należy w pierwszej kolejności wskazać, że ustawodawca w ww. przepisie wskazał, że przychód ze sprzedaży nieruchomości ma zostać wydatkowany na „własne cele mieszkaniowe”. Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”, świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia 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 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 dłuższej perspektywie czasowej. 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 celów mieszkaniowych.

Zwolnieniem tym nie są zatem objęte dochody ze sprzedaży nieruchomości i praw w przypadku przeznaczenia przychodu na nabycie innych nieruchomości lub praw w sytuacji, gdy czynności te wskazują np. na działanie o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym, inwestycyjnym lub innym niewskazującym na działanie ukierunkowane na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych.

W świetle takiego wyjaśnienia nie zaspokajają swoich własnych celów mieszkaniowych osoba, która np. posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne nieruchomości w celach lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu, remontu celem późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem lub dla realizacji potrzeb mieszkaniowych innych osób, np. rodziców, dzieci lub najemców. Same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu lokalu w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych nie są wystarczające do uzyskania zwolnienia podatkowego. Nie wystarczy poczynienie wydatków na nabycie, lecz konieczne jest, aby nastąpiło to jednocześnie w celu realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych.

W przypadku nabycia nieruchomości (mieszkania) ze środków ze sprzedaży innej nieruchomości podatnik faktycznie powinien w nowo nabytej nieruchomości własne cele mieszkaniowe realizować, a więc mieszkać. Nie wystarczy być zatem właścicielem lub współwłaścicielem nieruchomości. Nieruchomość, która nie jest zamieszkała przez podatnika, nie jest wykorzystywana przez niego do zamieszkania lub jest wykorzystywana do innych celów niż zaspokojenie własnych potrzeb podatnika (np. zamieszkują ją lub zamieszkiwać będą inne niż podatnik osoby), nie jest nieruchomością, której zakup mógłby zostać uznany za realizację własnego celu mieszkaniowego.

Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie domu lub lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytej nieruchomości, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył nieruchomość w celu zamieszkania w niej, ale w nieruchomości tej – z różnych powodów – zamieszka po upływie określonego czasu.

Ustawodawca nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do podatników, którzy nie będą posiadać innych nieruchomości niż nabyta. Ustawa nie ogranicza prawa do zwolnienia co do liczby posiadanych nieruchomości, jednakże wyraźnie wskazuje, że skorzystanie ze zwolnienia odnosi się tylko i wyłącznie do tych nieruchomości, które faktycznie służą zaspokojeniu własnych potrzeb

mieszkaniowych. Z punktu widzenia ustawodawcy istotne jest więc, aby wydatkowanie przychodu było ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

W świetle powyższego, co do zasady, podatnik może skorzystać z omawianego zwolnienia w związku z zakupem nieruchomości (mieszkania) na cele mieszkalne jedynie w sytuacji, gdy nabył tę nieruchomość w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych i faktycznie realizuje lub będzie realizował w nim swoje potrzeby mieszkaniowe.

Jak wskazała Pani w opisie sprawy, przychód ze sprzedaży działki nr 1, przeznaczy Pani, w terminie trzech lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym dokona Pani sprzedaży tej działki na zakup nieruchomości (mieszkania) w Hiszpanii lub na Cyprze lub na terenie innych krajów Unii Europejskiej. Wskazała Pani, że w przedmiotowej nieruchomości będzie Pani realizowała własne cele mieszkaniowe – tzn. będzie Pani przeprowadzać się na okres zimowy np. od listopada do marca, a w okresach pozostałych będą korzystać z tego mieszkania Pani synowie. Wskazał Pani ponadto, że nie ma Pani zamiaru tego mieszkania wynajmować osobom obcym i nie będzie Pani miała z tego mieszkania żadnych korzyści finansowych.

Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że będzie Pani mogła skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w związku z wydatkowaniem w ustawowym terminie przychodu z odpłatnego zbycia działki nr 1 na nabycie nieruchomości (mieszkania) w Hiszpanii lub na Cyprze lub na terenie innych krajów Unii Europejskiej, w której będzie Pani realizować własne cele mieszkaniowe.

Zatem, Pani stanowisko w tym zakresie jest prawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Panią i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Zainteresowany ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego).

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze opisem zdarzenia przyszłego podanym przez Panią w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Jednocześnie należy podkreślić, że niniejsza interpretacja została wydana na podstawie przedstawionego we wniosku opisu sprawy, co oznacza, że w przypadku, gdy w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej zostanie określony odmienny stan sprawy, interpretacja nie wywoła w tym zakresie skutków prawnych.

Niniejsza interpretacja indywidualna rozstrzyga wyłącznie w zakresie pytania oznaczonego we wniosku nr 1, natomiast w zakresie pytania oznaczonego we wniosku nr 2 dotyczącego podatku od towarów i usług, zostało wydane odrębne rozstrzygnięcie.

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 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 zaskarzania 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.).