

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 582784

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2024-04-09T09:20:07.987

Tytuł (teza): Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego (cele mieszkaniowe).

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2024-04-02T09:54:53.724

Sygnatura: 0113-KDIPT2-2.4011.949.2023.2.DA

Słowa kluczowe:

- cel-cele mieszkaniowe
- darowizna
- majątek-majątek osobisty
- nabycie-nabycie prawa
- nieruchomości
- remonty
- zbycie-odpłatne zbycie

Przepis:

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1

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 w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowny Panie,

stwierdzam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie możliwości zwolnienia od podatku dochodowego dochodu ze sprzedaży nieruchomości gruntowej (działki nr ...) w odniesieniu do wydatków poniesionych na:

- remont budynku mieszkalnego (domu w ...), tj. zakup płytek ceramicznych, parapetów kamiennych, armatury, wanny, kabiny prysznicowej, stelaża podtynkowego WC, odpływu liniowego do zabudowy, suszarki do odzieży, płytek, lustra, podłóg, paneli, farby do malowania, roboty instalacyjne i wodno-kanalizacyjne, usługa malowania pokoi, usługa remontowo-budowlana, przeróbki instalacji wodno-kanalizacyjnej, przeróbki instalacji elektrycznej, projekty koncepcyjne i wizualizacyjne zmiany pokoi oraz poszczególnych pomieszczeń, montaż monitoringu oraz systemu alarmowego, z wyłączeniem wydatków poniesionych na meble, które charakteryzuje trwały związek z obiektem budowlanym lub jego częścią (lokałem), wykonanych na indywidualne zlecenie, na meble w zabudowie kuchennej wraz ze sprzętami do zabudowy (lodówka, zmywarka, płyta, piekarnik, okap kuchenny), na szafkę pod umywalkę stanowiącą element mocowania umywalki będącej kompletem z tą umywalką oraz na pralkę i lampy – jest prawidłowe,
- folie ochronne, taśmy zabezpieczające (do malowania), telewizor mocowany do ściany, kuchenkę mikrofalową, deskę do prasowania, meble, które nie wykazują trwałego związku z obiektem budowlanym, tj.: łóżko, stoliki nocne, szafki łazienkowe wolnostojące, regały łazienkowe stojące oraz remont części ogrodzenia – jest nieprawidłowe,
- nabycie nieruchomości (lokalu mieszkalnego) za granicą – jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

19 grudnia 2023 r. wpłynął Pana wniosek z 30 listopada 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego. Uzupełnił go Pan – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 27 lutego 2024 r. (data wpływu 29 lutego 2024 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego

Jest Pan osobą fizyczną będącą polskim rezydentem podatkowym.

W 2019 r. otrzymał Pan darowiznę od rodziców w postaci nieruchomości gruntowej, wobec czego stał się jej właścicielem. Nieruchomość ta wchodziła w skład Pana majątku osobistego i nie była związana z prowadzoną działalnością gospodarczą (stanowiła Pana majątek prywatny).

W kwietniu 2023 r. dokonał Pan odpłatnego zbycia ww. nieruchomości gruntowej za kwotę 810 000 zł.

Środki uzyskane ze sprzedaży przedmiotowej nieruchomości gruntowej wykorzystuje Pan i planuje wykorzystać w następujący sposób:

1) Remont domu w

Od 2015 r. jest Pan właścicielem domu mieszkalnego w Dom znajduje się w Pana majątku osobistym, nie jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą (jest to Pana majątek prywatny). Mieszka Pan w ww. domu i realizuje tam własne cele mieszkaniowe.

Środki ze sprzedaży nieruchomości gruntowej wykorzystuje Pan i planuje wykorzystywać na następujące prace dotyczące domu, tj. wykończenie wszystkich jeszcze niewykończonych pomieszczeń, a także remont i odnowienie pomieszczeń pozostałych – na co składają się następujące czynności:

- zakup płytek ceramicznych,
- usługi: roboty instalacyjne i wodno-kanalizacyjne,

- meble na wymiar do zabudowy,
- parapety kamienne,
- armatura oraz wanna do łazienki,
- usługa malowania pokoi,
- farba do malowania,
- folie ochronne, taśmy zabezpieczające (do malowania),
- stelaż podtynkowy WC,
- odpływ liniowy do zabudowy do łazienki,
- projekty koncepcyjne i wizualizacyjne zmiany pokoi oraz poszczególnych pomieszczeń,
- montaż monitoringu oraz systemu alarmowego,
- telewizor mocowany do ściany,
- meble kuchenne wraz ze sprzętami do zabudowy (lodówka, zmywarka, płyta, piekarnik, kuchenka mikrofalowa, okap kuchenny),
- meble na wymiar do pralni wraz ze sprzętami (pralka, suszarka, deska do prasowania),
- meble na wymiar do pokoi (podłogi, panele, lampy),
- meble na wymiar do łazienek (armatura, płytki, lustro, kabina prysznicowa, usługa remontowo-budowlana),
- remont części ogrodenia,
- przeróbki instalacji wodno-kanalizacyjnej,
- przeróbki instalacji elektrycznej.

2) Nabycie lokalu mieszkalnego za granicą.

Dodatkowo planuje Pan nabyć nieruchomość (lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość) za granicą. Lokal ten położony będzie w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub w Konfederacji Szwajcarskiej.

Co więcej należy wskazać, że w aspekcie państwa, w którym ww. lokal mieszkalny będzie położony, istnieć będzie podstawa prawna wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium ponosi Pan wydatki na cele mieszkaniowe.

Lokal nie będzie lokalem rekreacyjnym czy letniskowym, a standardowym lokalem mieszkalnym, w którym będzie możliwość mieszkania przez cały rok.

Planuje Pan mieszkać w ww. lokalu przez kilka miesięcy w roku. Będzie spełniał Pan tam swoje cele mieszkaniowe, a także wykonywał zdalnie swoje obowiązki zawodowe. Pana praca wymaga wyłącznie zasięgu telefonicznego i internetu, więc może być swobodnie świadczona zdalnie także z ww. lokalu. Lokal ten nie będzie wynajmowany (ani turystom, ani w żadnym innym celu).

Należy zaznaczyć, że zarówno w domu w ..., jak i w ww. lokalu – znajdować się będzie Pana centrum interesów osobistych i gospodarczych.

Środki uzyskane ze sprzedaży przedmiotowej nieruchomości gruntowej zostaną wydatkowane w sposób określony w punkcie 1) i 2) powyżej, w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości gruntowej. Wszelkie wydatki poniesione w sposób określony w punkcie 1) i 2) powyżej – są i będą właściwie udokumentowane.

Ponadto, złoży Pan w terminie wynikającym z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: „ustawa o PIT”) informację PIT-39 do właściwego urzędu skarbowego, w której wykaże przychód uzyskany ze sprzedaży przedmiotowej nieruchomości.

W uzupełnieniu wniosku wskazał Pan, że nabycie wskazanej we wniosku nieruchomości gruntowej (działki nr ...) nastąpiło w dniu 25 marca 2019 r. (darowizna od rodziców). Nieruchomość ta położona jest w ... ul. ..., w obszarze jednostki urbanistycznej o symbolu

KDd – tereny dróg publicznych – drogi dojazdowe (w części Pn.-Zach. w rogu działki znajduje się pas szerokości około 5-8 m), pozostała część B2-13NM1 – tereny zabudowy mieszkaniowej. Ww. nieruchomość nie była zabudowana, nie była ogrodzona, ani nie była uzbrojona. Działka nr ... nie była wykorzystywana ani również udostępniana osobom trzecim w żaden sposób oraz nie były czerpane korzyści z jej udostępniania. Sprzedaż ww. nieruchomości gruntowej nastąpiła w dniu 18 kwietnia 2023 r. Zbycie działki nastąpiło w ramach sprzedaży majątku własnego (majątku prywatnego), nie w ramach działalności gospodarczej.

Wskazane we wniosku „meble na wymiar do zabudowy” to zabudowa meblowa, która pozwala dowolnie zorganizować przestrzeń w kuchni, pokoju, sypialni czy garderobie. Takie rozwiązanie pozwala na możliwość wyboru nie tylko wysokości i głębokości szafek, ale też szerokości.

W niniejszej sprawie chodzi o zabudowę: szaf wnękowych, garderoby, spiżarni, mebli w kuchni, pralni oraz łazience. Wszystkie elementy zabudowy powstają z rąk stolarza po wcześniejszym projekcie.

Pod pojęciem poniesienia wydatków na „meble kuchenne” należy rozumieć zabudowę pod wymiar.

Zabudowa mebli do pralni składa się z kilku szaf, w tym dwóch przeznaczonych na umieszczenie w nich pralki i suszarki (zabudowa posiada miejsce dla wszystkich sprzętów życia codziennego, takich jak: odkurzacz, deska do prasowania, czy mop do podłóg, szafkę na detergenty piorące i środki czystości, szuflady znajdujące się pod urządzeniami AGD posiadają w standardzie kosze, które są idealnym miejscem na przechowywanie rzeczy przeznaczonych do prania oraz czystego już prania przeznaczonego do prasowania).

„Meble na wymiar do pokoi” są to koszyki zabudowy szaf wnękowych do sufitu pod wymiar oraz łóżek i stolików nocnych, w wybranym kolorze oraz rozmiarze wykonanym przez stolarza po projekcie i indywidualnym zamówieniu.

„Meble na wymiar do łazienek” są to szafki wiszące, wolnostojące i pod umywalki, blaty – podwieszane, z szafką, półki i regały łazienkowe (m.in. na ręczniki, narożne, stojące i wiszące), szafki w zabudowie z lustrem.

Wskazane we wniosku „lustro” będzie przyklejone na stałe do ściany w łazience.

Wskazana we wniosku „suszarka” jest to sprzęt typu duże AGD, urządzenie elektroniczne.

Wskazane we wniosku „lampy” to lampy sufitowe oraz ścienne wewnętrzne.

Wszystkie meble będą wykonane na indywidualne zlecenie, w większości będą one posiadały cechy trwałego związku z obiektem budowlanym, gdyż jak sama nazwa wskazuje będą wykonane pod konkretny wymiar.

Brak trwałego związku z obiektem budowlanym wykazują: łóżko, stoliki nocne, szafki łazienkowe wolnostojące, regały łazienkowe stojące.

Na pytanie Organu o treści: „czy posiada Pan/będzie posiadał wystawione na siebie rachunki i faktury VAT lub inne udokumentowane rzetelne i wiarygodne dowody (np. umowę zawartą z wykonawcą prac budowlanych/wykończeniowych/remontowych lub potwierdzenie zapłaty za ich wykonanie) potwierdzające wydatkowanie pieniędzy na remont domu” wskazał Pan „Tak”.

Planowany zakup nieruchomości (lokalu mieszkalnego za granicą) nastąpi w latach 2025 /2026. Do nabytego za granicą lokalu mieszkalnego będzie posiadał Pan prawo własności.

Planuje Pan przeznaczyć cały przychód ze sprzedaży przedmiotowej nieruchomości gruntowej (działki nr ...) na własne cele mieszkaniowe, tj. na wykończenie/remont budynku mieszkalnego w ... oraz na nabycie lokalu mieszkalnego za granicą.

Nie prowadzi Pan działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o PIT (nigdy nie prowadził działalności w zakresie obrotu nieruchomościami).

Jest Pan współnikiem w spółce z o.o., data założenia ... września 2022 r., przeważająca forma działalności to ... oraz ..., forma opodatkowania – pełna księgowość (księgi rachunkowe), podatek CIT.

Sprzedana nieruchomość nie była wykorzystywana w prowadzonej działalności. Podkreśla Pan, że sprzedana nieruchomość nie była zabudowana żadnym budynkiem ani w dniu nabycia, ani również w dniu sprzedaży.

Posiada Pan udział 1/2 w nieruchomości gruntowej zabudowanej budynkiem mieszkalnym jednorodinnym położonej przy ul. ..., ...

Nigdy wcześniej nie sprzedawał Pan nieruchomości.

Pytania

1. Czy wydatki dokonywane na prace dotyczące domu w ..., a finansowane ze środków otrzymanych ze sprzedaży nieruchomości gruntowej (działki nr ...), można uznać za wydatki na własne cele mieszkaniowe w myśl art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, a co za tym idzie czy ma Pan prawo w tym zakresie skorzystać ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy?
2. Czy wydatki, które będą dokonywane na nabycie lokalu za granicą, a finansowane ze środków otrzymanych ze sprzedaży nieruchomości gruntowej (działki nr ...), można będzie uznać za wydatki na własne cele mieszkaniowe w myśl art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, a co za tym idzie czy będzie miał Pan prawo w tym zakresie skorzystać ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy?

Niniejsza interpretacja stanowi rozstrzygnięcie w części dotyczącej możliwości zastosowania zwolnienia wskazanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do wydatków poniesionych na: remont budynku mieszkalnego (domu w ...), tj. zakup płytek ceramicznych, parapetów kamiennych, armatury, wanny, kabiny prysznicowej, stelaża podtynkowego WC, odpływu liniowego do zabudowy, suszarki do odzieży, płytek, lustra, podłóg, paneli, farby do malowania, roboty instalacyjne i wodno-kanalizacyjne, usługa malowania pokoi, usługa remontowo-budowlana, przeróbki instalacji wodno-kanalizacyjnej, przeróbki instalacji elektrycznej, projekty koncepcyjne i wizualizacyjne zmiany pokoi oraz poszczególnych pomieszczeń, montaż monitoringu oraz systemu alarmowego, folie ochronne, taśmy zabezpieczające (do malowania), telewizor mocowany do ściany, kuchenkę mikrofalową, deskę do prasowania, meble, które nie wykazują trwałego związku z obiektem budowlanym, tj.: łóżko, stoliki nocne, szafki łazienkowe wolnostojące, regały łazienkowe stojące, remont części ogrodzenia oraz nabycie nieruchomości (lokalu mieszkalnego) za granicą.

Natomiast w części dotyczącej możliwości zastosowania zwolnienia wskazanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do wydatków poniesionych na: meble, które charakteryzuje trwały związek z obiektem budowlanym lub jego częścią (lokałem), wykonanych na indywidualne zlecenie, na meble w zabudowie kuchennej wraz ze sprzętami do zabudowy (lodówka, zmywarka, płyta, piekarnik, okap kuchenny), na szafkę pod umywalkę stanowiącą element mocowania umywalki będącej kompletem z tą umywalką oraz na pralkę i lampy, w związku z interpretacją ogólną Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 13 października 2021 r., Nr ... w sprawie stosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z kwalifikacją niektórych wydatków poniesionych na remont i wykończenie nieruchomości jako wydatków stanowiących realizację celu mieszkaniowego, wydane zostanie odrębne rozstrzygnięcie.

Pana stanowisko w sprawie

Ad 1

Pana zdaniem, wydatki dokonywane na prace dotyczące domu w ..., a finansowane ze środków otrzymanych ze sprzedaży nieruchomości gruntowej (działki nr ...), można uznać za wydatki na własne cele mieszkaniowe w myśl art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, a co za tym idzie ma Pan prawo w tym zakresie skorzystać ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy.

W myśl przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, źródłem przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

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

– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Na mocy art. 30e ust. 1 ustawy o PIT, 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.

Jednak na podstawie przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, 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.

Natomiast zgodnie z przepisem art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o PIT, 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. Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że Wnioskodawca spełni wszystkie przesłanki, aby móc zastosować przedmiotowe zwolnienie wynikające z przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT.

Co więcej, ustawodawca w tym przepisie wskazał jednoznacznie, że przychód ze sprzedaży ma zostać wydatkowany na „własne cele mieszkaniowe”. Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”, świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia dopisując ten przymiotnik przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych podatnika.

W świetle powyższego, wydatki dokonywane na prace dotyczące domu w ..., a finansowane ze środków otrzymanych ze sprzedaży nieruchomości gruntowej (działki nr ...), można uznać za wydatki na własne cele mieszkaniowe w myśl art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, a co za tym idzie ma Pan prawo w tym zakresie skorzystać ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy.

Ad 2

Pana zdaniem, wydatki, które będą dokonywane na nabycie lokalu, a finansowane ze środków otrzymanych ze sprzedaży nieruchomości gruntowej (działki nr ...), można będzie uznać za wydatki na własne cele mieszkaniowe w myśl art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, a co za tym idzie będzie miał Pan prawo w tym zakresie skorzystać ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy.

W uzasadnieniu do niniejszego stanowiska, zastosowanie znajdują tożsame przepisy, które zacytowano w stanowisku na pytanie nr 1. W związku z tym niecelowe jest ponowne ich przytaczanie w tym miejscu.

Należy stwierdzić, że spełni Pan wszystkie przesłanki, aby móc zastosować przedmiotowe zwolnienie wynikające z przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT.

Co więcej, ustawodawca w tym przepisie wskazał jednoznacznie, że przychód ze sprzedaży ma zostać wydatkowany na „własne cele mieszkaniowe”. Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”, świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia dopisując ten przymiotnik przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych podatnika.

Z tego powodu wydatki, które będą dokonywane na nabycie lokalu mieszkalnego za granicą, a finansowane ze środków otrzymanych ze sprzedaży nieruchomości gruntowej (działki nr ...), można będzie uznać za wydatki na własne cele mieszkaniowe w myśl art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, a co za tym idzie będzie miał Pan prawo w tym zakresie skorzystać ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest w części prawidłowe i w części nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

W myśl art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.):

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

W myśl art. 9 ust. 1a ww. ustawy:

Jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest, z zastrzeżeniem art. 25e, art. 29-30cb, art. 30da-30dh, art. 30e-30g, art. 30j-30p oraz art. 44 ust. 7e i 7f, suma dochodów z wszystkich źródeł przychodów.

Stosownie do treści 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.

Przytoczony przepis 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, 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 – 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.

Zgodnie z art. 888 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.):

Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku.

W świetle powyższego stwierdzić należy, że sprzedaż przez Pana w 2023 r. nieruchomości gruntowej (działki nr ...) nabytej w 2019 r. w drodze darowizny, stanowi źródło przychodu w myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ odpłatne zbycie zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło 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.

Zgodnie z powyższym, przychodem z odpłatnego zbycia jest wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, o ile odpowiada wartości rynkowej, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia.

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 transakcja mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością). Można do takich kosztów zaliczyć np.: koszty wyceny sprzedawanej nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego, koszty pośrednictwa w sprzedaży nieruchomości, wydatki związane ze sporządzeniem przez notariusza umowy cywilnoprawnej, koszty i opłaty sądowe, o ile były ponoszone przez zbywcę. Pomędzy tymi wydatkami a dokonaniem zbycia musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy.

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 ww. ustawy:

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.

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

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

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 ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c lub 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie bowiem 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, 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 w zw. z ust. 30a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do treści art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Zgodnie z dyspozycją zawartą w art. 21 ust. 27 ww. ustawy:

W przypadku ponoszenia wydatków na cele mieszkaniowe w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy

informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe.

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.

Zgodnie z art. 21 ust. 30 cytowanej ustawy:

Przepis ust. 1 pkt 131 nie ma zastosowania do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, które podatnik uwzględnił korzystając z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym oraz do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, którymi sfinansowane zostały wydatki określone w ust. 25 pkt 1, uwzględnione przez podatnika korzystającego z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Wskazać w tym miejscu należy, że ulgi i zwolnienia są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483 ze zm.) stanowiącego, że:

Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Oznacza to, że wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. Tym samym podkreślenia wymaga fakt, że tylko określone zdarzenia prawne, bądź spełnienie określonych przesłanek, od których ustawodawca uzależnia prawo do zwolnienia z opodatkowania, skutkuje zwolnieniem dochodu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że w prawie podatkowym w stosunku do wszelkich ulg i zwolnień zabronione jest stosowanie rozszerzającej wykładni przepisów.

Z istoty rozwiązania zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z przywołanego wcześniej 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.

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) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych na realizację własnego celu mieszkaniowego. Wskazać należy, że zawarte w art. 21 ust. 25 w zw. z ust. 30a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyliczenie wydatków mieszkaniowych ma charakter wyczerpujący, w związku z czym, tylko realizacja w wymaganym terminie celów w nim wymienionych pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości.

Z treści art. 21 ust. 1 pkt 131 cytowanej ustawy wynika, że dla możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia istotnym jest, aby zostały zaspokojone własne cele

mieszkańciowe podatnika. 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 powołanym przepisie zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. 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. Z punktu widzenia zastosowania omawianego zwolnienia istotne znaczenie ma faktyczne wydatkowanie (nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie) przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości na wskazane w ustawie cele mieszkaniowe.

Ustawodawca formułując zwolnienie przedmiotowe, w sposób jednoznaczny wskazał realizację celów mieszkaniowych, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu ze sprzedaży. Takimi celami mogą być m.in. budowa, rozbudowa, nadbudowa, przebudowa lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego (art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), a także 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 (art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ww. ustawy).

W przypadku skorzystania z omawianego zwolnienia w związku z remontem budynku mieszkalnego, w którym podatnik realizuje własne cele mieszkaniowe, wskazać należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera wprost w katalogu wydatków mieszkaniowych wydatków na wykończenie budynku, ale też nie definiuje pojęcia „remont” użytego w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dla wyjaśnienia tego pojęcia, należy odnieść się do jego znaczenia funkcjonującego w języku powszechnym. I tak, „remont” to „doprowadzenie jakiegoś budynku lub urządzenia do stanu używalności; naprawa, odnawianie (czegoś)”. Synonimami tego pojęcia są m.in. „naprawa, przebudowa, odrestaurowanie, modernizacja”.

Pojęcie remontu zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 8 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.):

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

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

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

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

Nadmienić również należy, 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. Jednakże powołane wyżej przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, odnosząc się do wydatków na cele mieszkaniowe, nie przewidują ściśle określonego sposobu dokumentowania poniesionego wydatku.

Wobec powyższego, do prawidłowego dokumentowania w tym zakresie, trzeba wziąć pod uwagę ogólne reguły dowodowe określone w art. 180 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).

W myśl art. 180 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa:

Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

Zatem, organ podatkowy dla celów podatkowych weryfikując możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego uprawniony jest żądać od podatników udowodnienia poniesienia wydatków poprzez przedłożenie rzetelnych i wiarygodnych dowodów, z których w sposób niebudzący wątpliwości będzie wynikało kto, kiedy i jaki wydatek poniósł. Takimi dokumentami mogą być m.in. rachunki, faktury VAT, paragony, umowy, akt notarialny, bądź też inne dokumenty, które ten fakt mogą w sposób wiarygodny potwierdzić.

Przechodząc na grunt rozpatrywanej sprawy wskazać należy zatem, że wydatki, które Pan poniósł na remont budynku mieszkalnego (domu w ...), tj. zakup płytek ceramicznych, parapetów kamiennych, armatury, wanny, kabiny prysznicowej, stelaża podtynkowego WC, odpływu liniowego do zabudowy, suszarki do odzieży, płytek, lustra, podłóg, paneli, farby do malowania, roboty instalacyjne i wodno-kanalizacyjne, usługa malowania pokoi, usługa remontowo-budowlana, przeróbki instalacji wodno-kanalizacyjnej, przeróbki instalacji elektrycznej, projekty koncepcyjne i wizualizacyjne zmiany pokoi oraz poszczególnych pomieszczeń, montaż monitoringu oraz systemu alarmowego, mieszczą się w kategorii wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wydatków poniesionych na remont własnego budynku mieszkalnego. Tym samym wydatki te uprawniają Pana do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 pkt 1 ww. ustawy.

Natomiast wydatki poniesione na folie ochronne oraz taśmy zabezpieczające (do malowania) nie kwalifikują się do wydatków na cele mieszkaniowe. Jakkolwiek zakup folii ochronnych i taśm zabezpieczających jest pomocny do przeprowadzenia remontu, to jednak powyższe materiały nie mają bezpośredniego wpływu na udział w przywróceniu lub poprawie stanu technicznego remontowanego budynku mieszkalnego. Wydatki te nie mogą zatem być uwzględnione przy wyliczeniu wysokości dochodu zwolnionego od opodatkowania.

Ponadto należy wskazać, że zaspokojenie własnych celów (potrzeb) mieszkaniowych polega także na realizacji prac remontowych/wykończeniowych obejmujących swym zakresem zakup podstawowych sprzętów gospodarstwa domowego (sprzętu AGD), gdyż z realizacją potrzeb mieszkaniowych nierozzerwalnie związane są pozostałe potrzeby egzystencjalne.

Aby w budynku (lokalu) możliwa była realizacja własnych celów mieszkaniowych, w pierwszej kolejności budynek (lokal) ten musi być przystosowany do realizacji i zabezpieczenia podstawowych potrzeb życiowych człowieka. Zaznaczyć jednak należy, że za sprzęt umożliwiający realizację podstawowych potrzeb życiowych nie można uznawać tzw. „małego AGD”, czyli ekspresów do kawy, tosterów, opiekaczy, kuchenek mikrofalowych, itp. Są to bowiem akcesoria, a nie elementarne przedmioty, bez których pomieszczenie kuchenne utraciłoby częściowo swą funkcjonalność.

Zatem, zakup małego sprzętu AGD, tj. kuchenki mikrofalowej oraz sprzętu RTV, tj. telewizora, który nie jest do zabudowy, a także deski do prasowania, nie mieści się w pojęciu wydatków, o których mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wydatki te nie mogą być traktowane jako wydatki budowlane, remontowe lub wykończeniowe, gdyż nie można ich uznać za sprzęty umożliwiające realizację podstawowych potrzeb życiowych.

Za wydatki poniesione na realizację celów mieszkaniowych, o których mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie można także uznać wydatków związanych z zakupem mebli wolnostojących, które nie wykazują trwałego związku z obiektem budowlanym, tj. łóżko, stoliki nocne, szafki łazienkowe wolnostojące, regały łazienkowe stojące, bowiem co do zasady tego rodzaju wydatki nie stanowią wydatków na własne cele mieszkaniowe. Wskazane wyżej wydatki na zakup mebli wolnostojących zostaną poniesione na wyposażenie budynku mieszkalnego (domu w ...). Wobec powyższego, wydatki poniesione na te cele nie mieszczą się w katalogu wydatków wymienionych w art. 21 ust. 25 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a zatem nie uprawniają do zastosowania ww. zwolnienia.

Wydatkiem niemieszczącym się w definicji wydatków na cele mieszkaniowe jest również wydatek poniesiony przez Pana na remont części ogrodzenia. Nie jest on bezpośrednio związany z budynkiem mieszkalnym, nie spełnia więc dyspozycji zawartej w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Remont ogrodzenia nieruchomości to nie jest budowa, rozbudowa, nadbudowa przebudowa czy remont własnego budynku mieszkalnego, lecz zagospodarowanie terenu wokół budynku. Bez wątplenia istnieje związek pomiędzy ogrodzeniem nieruchomości a inwestycją związaną z budową budynku mieszkalnego. Jednakże ustawodawca nie przewidział zwolnienia dla całej inwestycji, ale dla budowy/remontu budynku mieszkalnego, co oznacza, że tego rodzaju wydatki nie są wydatkami korzystającymi ze zwolnienia. Nie mają one charakteru mieszkaniowego, a jak już wskazano w niniejszej interpretacji zawarty w art. 21 ust. 25 ustawy katalog wydatków uprawniających do zwolnienia ma charakter zamknięty i w związku z tym tylko wydatkowanie środków na realizację celów w nim wskazanych pozwala na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania.

Ponadto należy wskazać, że 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. Świadczy o tym poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”.

Zwolnieniem tym nie są zatem objęte dochody ze sprzedaży nieruchomości i praw w przypadku przeznaczenia przychodu na zakup 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. „Własne cele mieszkaniowe” w takim przypadku należy rozumieć zgodnie z wykładnią literalną. Realizacja własnych celów mieszkaniowych w sytuacji, kiedy podatnik był właścicielem innej (innych) nieruchomości winna polegać na tym, że w przypadku zakupu kolejnej nieruchomości, w niej (na niej) podatnik faktycznie winien takie cele realizować. 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 nieruchomości w znaczeniu przedmiotowym. Warunkiem zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest

więc wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych.

Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. Sądy administracyjne podkreślają, że zwolnienie z opodatkowania dochodów opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter mieszany, podmiotowo-przedmiotowy, tj. wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – zaspokojenie jego własnych celów mieszkaniowych.

Nie zaspokaja 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. dzieci lub najemców. Same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu nieruchomości 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 lokalu mieszkalnego 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.

W świetle powyższego, co do zasady, podatnik może skorzystać z omawianego zwolnienia w związku z zakupem lokalu mieszkalnego na cele mieszkalne jedynie w sytuacji, gdy nabył ten lokal mieszkalny w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych i faktycznie realizuje lub w najbliższym czasie będzie realizował w nim swoje potrzeby mieszkaniowe.

Mając powyższe na uwadze, stwierdzić należy, że dochód z dokonanego w dniu 18 kwietnia 2023 r. odpłatnego zbycia nieruchomości gruntowej (działki nr ...), nabytej w darowiźnie w dniu 25 marca 2019 r., będzie mógł korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego w myśl art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli przychód z odpłatnego zbycia zostanie wydatkowany przez Pana na nabycie lokalu mieszkalnego za granicą, w którym faktycznie będzie Pan zaspakajał własne potrzeby mieszkaniowe, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, tj. do dnia 31 grudnia 2026 r.

Jednocześnie należy zaznaczyć, że w przypadku ponoszenia wydatków na cele mieszkaniowe w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe.

W kwestii posiadania przez Pana innej nieruchomości (domu w ...) należy dodać, że ustawodawca nie zastrzegł, że posiadanie innej nieruchomości mieszkalnej wyklucza możliwość skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem fakt posiadania przez Pana innej nieruchomości mieszkalnej nie przesądza o braku uprawnienia do zastosowania ww. zwolnienia podatkowego.

Zwolnienie od podatku dochodu z odpłatnego zbycia, określone w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości gruntowej (działki nr ...), jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w osiągniętym z odpłatnego zbycia przychodzie (dochód zwolniony = $D \cdot W / P$).

Natomiast, pozostała część dochodu uzyskanego ze sprzedaży przedmiotowej nieruchomości gruntowej, odpowiadająca proporcjonalnie przychodowi niewydatkowanemu przez Pana na własne cele mieszkaniowe w terminie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło ww. odpłatne zbycie, podlegać będzie opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym na zasadach określonych w art. 30e ww. ustawy.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

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

Organ podkreśla, że procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretacje opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku – nie 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 (zdarzenie przyszłe) będzie różnił się od występującego w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie Pana chroniła w zakresie rzeczywiście zaistniałego stanu faktycznego.

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: 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 ze zm.).