

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	593053
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-07-05T13:17:37.025
Tytuł (teza):	Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-07-01T08:47:31.668
Sygnatura:	0112-KDSL1-2.4011.220.2024.4.MO
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • darowizna • lokal-lokal mieszkalny • nieruchomości-zbycie nieruchomości • zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe
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 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. d
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.
Załączniki:	brak

Treść:

Interpretacja indywidualna

- stanowisko w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowny Panie,

stwierdzam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanych stanów faktycznych w podatku dochodowym od osób fizycznych jest:

- nieprawidłowe w części dotyczącej prawa do skorzystania ze zwolnienia wskazanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do wydatków poniesionych na zakup: mebli pokojowych (łóżka), kanapy, komody, mebli do pokoi dzieci (łóżka, szafki, szafy, biurka), stołu, krzeseł do jadalni, drobnego AGD (czajnika, suszarki do naczyń, ekspresu do kawy, toster, miksera, parownicy, odkurzacza) oraz
- prawidłowe w pozostałej części.

Niniejsza interpretacja nie rozstrzyga o możliwości zastosowania ulgi mieszkaniowej wobec wydatków związanych z zakupem: oświetlenia sufitowego i ściennego, sprzętów AGD, tj.: pralki, lodówki, piekarnika, zmywarki, okapu kuchennego, mebli kuchennych wykonanych pod wymiar (trwale związanych z budynkiem) oraz szaf w zabudowie (trwale związanych z budynkiem).

W tym zakresie zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

3 kwietnia 2024 r. wpłynął Pana wniosek z 3 kwietnia 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych. Uzupełnił go Pan – w odpowiedzi na wezwania – pismami z 14 maja 2024 r. (wpływ 14 maja 2024 r.), z 27 maja 2024 r. (wpływ 27 maja 2024 r.) oraz z 24 czerwca 2024 r. (wpływ 24 czerwca 2024 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis stanów faktycznych

Wnioskodawca jest osobą fizyczną, która aktualnie nie prowadzi działalności gospodarczej, nie jest również aktualnie czynnym podatnikiem VAT.

Wnioskodawca (...) 2014 r. otrzymał od swoich rodziców w formie darowizny (która została potwierdzona aktem notarialnym) mieszkanie znajdujące się w (...) (dalej również Mieszkanie nr 1). Mieszkanie po otrzymaniu przez Wnioskodawcę stanowiło jego własność w całości, ponadto mieszkanie to stanowiło odrębny lokal mieszkalny. Od momentu otrzymania darowizny do momentu sprzedaży, przez pewien okres Mieszkanie nr 1 było wynajmowane. Mieszkanie nr 1 zostało przez Wnioskodawcę sprzedane (...) 2019 r. za kwotę (...) zł. Wnioskodawca od momentu otrzymania mieszkania do momentu jego sprzedaży nie poniósł żadnych udokumentowanych kosztów związanych z remontem czy modernizacją mieszkania.

Wnioskodawca (...) 2019 r. nabył mieszkanie w miejscowości (...) (dalej również Mieszkanie nr 2) za kwotę (...) zł, przy czym koszty administracyjne zakupu tej nieruchomości wyniosły (...) zł. Na wspomniane koszty składają się koszty podatku od czynności cywilnoprawnej oraz koszty notarialne – m.in. umowa przeniesienia odrębnej własności lokalu, wypisy aktu notarialnego, wniosek wieczystoksięgowy dla aktu oraz opłata sądowa.

Mieszkanie to zostało zakupione ze środków pozyskanych ze sprzedaży nieruchomości otrzymanej uprzednio w darowiźnie (Mieszkanie nr 1).

Ponadto (...) 2020 r. Wnioskodawca zakupił inne mieszkanie w (...) (dalej również Mieszkanie nr 3) za kwotę (...) zł. Koszty administracyjne związane z zakupem tej nieruchomości wyniosły (...) zł. Na wspomniane koszty składają się koszty podatku od czynności cywilnoprawnej oraz koszty notarialne – m.in. umowa przeniesienia odrębnej

własności lokalu, wypisy aktu notarialnego, wniosek wieczystoksięgowy dla aktu oraz opłata sądowa. To mieszkanie zostało jednak nabyte ze środków własnych nie pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1.

Wnioskodawca nabył oba mieszkania w (...) na rynku wtórnym nieruchomości. Nabycie mieszkań w (...) nastąpiło do majątku objętego wspólnością ustawową małżeńską. Oba lokale stanowiły odrębną nieruchomość mieszkaniową. Ponadto przed sprzedażą żadne z zakupionych mieszkań w (...) nie było wynajmowane.

Wnioskodawca podjął decyzję o nabyciu Mieszkania nr 2 w celu zamieszkania w tej nieruchomości wraz z rodziną (żoną i dziećmi). Wnioskodawca przed zakupem mieszkania nr 2 zamieszkiwał w miejscowości (...). W tym celu Wnioskodawca wynajmował mieszkanie we (...), w którym zamieszkiwał z żoną i dziećmi. Po zakupie Mieszkania nr 2 Wnioskodawca dalej wynajmował mieszkanie (...) z uwagi na czas potrzebny na relokację i reorganizację aspektów życia codziennego (m.in. dzieci Wnioskodawcy uczęszczały do szkoły we (...)).

Wnioskodawca podjął decyzję o zakupie mieszkania i docelowo o osiedleniu się w (...), ponieważ posiadał główne źródło dochodu w miejscowości (...), która oddalona jest o około 5 km od (...). Prowadził tam działalność gospodarczą wraz z bratem w formie spółki cywilnej (NIP działalności: (...)).

Działalność spółki cywilnej, której wspólnikiem był Wnioskodawca polegała na prowadzeniu (...), którego głównymi atrakcjami były m.in.: (...). Z uwagi na rodzaj i charakterystykę prowadzonego biznesu Wnioskodawca przebywał w miejscu faktycznego prowadzenia działalności przez znaczącą ilość czasu, kiedy (...) był otwarty. Dodatkowo Wnioskodawca posiada uprawnienia instruktora oraz ratownika (...) i czynności te wykonywał w prowadzonym (...).

W związku z koniecznością częstego przebywania przez Wnioskodawcę w miejscowości (...) zapadła decyzja, że docelowo Wnioskodawca zamieszka z rodziną w miejscowości (...), w nabytym Mieszkanii nr 2.

Po zakupie Mieszkania nr 2, jak wskazano wyżej, Wnioskodawca na tamten moment nie przeprowadził się od razu do Mieszkania nr 2 z rodziną (zamierzał tego dokonać po zakończonym roku szkolnym 2019/2020 – kiedy dzieci skończą szkołę i łatwiej będzie im się relokować). Niemniej jednak Wnioskodawca po zakupie Mieszkania nr 2 zaczął częściowo zamieszkiwać w wynajmowanym mieszkaniu (...) wraz z rodziną, a częściowo – w zależności od potrzeb w Mieszkanii nr 2. Pozwalało to Wnioskodawcy m.in. skrócić czas dojazdu do miejsca prowadzenia biznesu. Niemniej jednak w mieszkaniu tym przebywał również w okresach innych, niż wyłącznie wtedy, kiedy prowadzony (...) posiadał wielu klientów.

Mieszkanie nr 2 w żadnym zakresie nie było wykorzystywane do działalności prowadzonej przez spółkę cywilną, w której Wnioskodawca był wspólnikiem, ani też do żadnych innych działań biznesowych.

Ponadto jak zostało wskazane wcześniej nie było udostępniane osobom trzecim zarówno w formie odpłatnej jak i nieodpłatnej.

Kiedy w marcu 2020 r. rozpoczęła się w Polsce pandemia COVID-19, działalność spółki cywilnej, w której Wnioskodawca był wspólnikiem, została istotnie ograniczona. W okresach obostrzeń działalność spółki praktycznie nie istniała, a ponoszone były różnego rodzaju koszty, m.in. związane z wynajmem gruntu, na którym prowadzona była działalność. Obostrzenia i kolejne fale koronawirusa dodatkowo pogłębiały problemy spółki cywilnej, której działalność związana z prowadzeniem (...) w miejscowości (...) ostatecznie została zakończona. Nie ziszczyły się zatem plany Wnioskodawcy o przeprowadzce wraz z rodziną do (...), ponieważ działalność spółki cywilnej, w której Wnioskodawca był wspólnikiem istotnie ograniczyła swoje działania, a ostatecznie się zakończyła.

Z uwagi na kolejne obostrzenia, zakazy itp. Wnioskodawca postanowił zakupić dom w miejscowości (...) za kwotę (...) zł. Koszty notarialne i inne związane z zakupem, wyniosły (...) zł. Na wspomniane koszty składają się koszty podatku od czynności cywilnoprawnej oraz koszty notarialne – m.in. umowa przeniesienie odrębnej własności lokalu, wypisy aktu notarialnego, wniosek wieczystoksięgowy dla aktu oraz opłata sądowa.

Dom w (...) został zakupiony (...) 2021 r. Zakupiony dom stanowi własność budynku mieszkalnego wraz z przynależnym gruntem. Nabycie ww. domu nastąpiło do majątku objętego wspólnością ustawową małżeńską. Podatnik zakupił dom ze środków częściowo pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1. Dom wymagał i nadal wymaga remontu. Do czasu, w którym składany jest wniosek Wnioskodawca poniósł udokumentowane koszty remontu w kwocie ponad 100.000 zł.

Na ww. koszty składają się kompleksowe prace związane m.in. z:

- wymianą dachu, podłogi oraz stolarki okiennej,
- ociepleniem stropu oraz ścian
- odprowadzeniem kanalizacji,
- montażem pompy ciepła.

Dom pomimo tego, że w dalszym ciągu jest remontowany, nadaje się do użytku i Wnioskodawca zamieszkuje w nim wraz z rodziną.

Dodatkowo, z uwagi na zakończenie prowadzenia działalności w miejscowości (...) i brak innych związków z tą okolicą Wnioskodawca postanowił sprzedać Mieszkanie nr 2 oraz Mieszkanie nr 3, a kwoty ze sprzedaży w części wykorzystać na remont domu w (...) (Wnioskodawca szacuje, że koszty remontu łącznie wyniosą około (...) zł). Dodatkowo część środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1 została przeznaczona na zakup i remont ww. nieruchomości. Wnioskodawca posiada rachunki i faktury w tym zakresie. Co istotne wydatkowanie tych środków z mieszkania nastąpiło w ciągu trzech lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiła sprzedaż tego mieszkania.

Mieszkanie nr 2 zostało sprzedane (...) 2021 r. za kwotę (...) zł, zaś Mieszkanie nr 3 zostało sprzedane (...) 2021 r. za kwotę (...) zł.

Dodatkowo warto wskazać, że Wnioskodawca zakupił Mieszkanie nr 3 w pierwszym etapie trwania pandemii z dwóch powodów:

- a) miał nadzieję, że pandemia szybko się zakończy, będzie mógł wrócić do prowadzenia (...), a mieszkanie w (...) przyda się w różnych celach;
- b) z uwagi na pandemię ceny nieruchomości chwilowo spadły i Wnioskodawca wykorzystał okazję na zakup mieszkania w dobrej cenie, z własnych oszczędności.

Jak już wskazano, Wnioskodawca zakupił Mieszkanie nr 3 z własnych oszczędności, nie zaś ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1.

Dla usystematyzowania stanu faktycznego Wnioskodawca w punktach chronologicznie podsumowuje przebieg zdarzeń:

1. (...) 2014 r. – otrzymanie w formie darowizny mieszkania od rodziców w (...) (Mieszkanie nr 1).
2. (...) 2019 r. – sprzedaż mieszkania w (...) (Mieszkanie nr 1) za kwotę (...) zł.
3. (...) 2019 r. – zakup mieszkania w (...) (Mieszkanie nr 2) za kwotę (...) zł + (...) zł kosztów zakupu – zakup ze środków ze sprzedaży Mieszkania nr 1.

4. (...) 2020 r. – zakup mieszkania w (...) (Mieszkanie nr 3) za kwotę (...) zł + (...) zł kosztów zakupu – zakup ze środków własnych, nie pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1.
5. (...) 2021 r. – zakup domu w (...) za kwotę (...) zł + (...) zł kosztów notarialnych – zakup ze środków ze sprzedaży Mieszkania nr 1.
6. (...) 2021 r. – sprzedaż Mieszkania nr 2 za kwotę (...) zł.
7. (...) 2021 r. – sprzedaż Mieszkania nr 3 za kwotę (...) zł.

Oprócz wskazanych powyżej operacji Wnioskodawca nie przeprowadził innych transakcji kupna-sprzedaży nieruchomości.

W piśmie z 14 maja 2024 r. stanowiącym uzupełnienie wniosku, udzielił Pan następujących odpowiedzi na zawarte w wezwaniu pytania:

a) W odniesieniu do sprzedaży Mieszkania nr 1 i możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego:

- konkretnie jaki rodzaj prac budowlanych (zakres prac budowlanych), materiałów budowlanych i usług budowlanych obejmował remont domu w (...), przeprowadzony już ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1?

Odpowiedź: Wnioskodawca sprzedał Mieszkanie nr 1 za kwotę (...) zł, ze sprzedaży tego mieszkania kupił Mieszkanie nr 2 ((...) zł zakup + (...) zł koszty notarialne i podatek od czynności cywilnoprawnych) oraz dom w (...) ((...) zł zakup + (...) zł kosztów notarialnych zakupu oraz podatek od czynności cywilnoprawnych). Kwota, która pozostała ze sprzedaży Mieszkania nr 1 po zakupie Mieszkania nr 2 oraz domu w (...) to kwota (...) zł.

Pozostała kwota w wysokości (...) zł została przeznaczona na prace budowlane związane z zabezpieczeniem domu w (...) i terenu ściśle wokół nieruchomości (zabezpieczenie fundamentów oraz dachu, zabezpieczenie przyłączy instalacji wodnej, elektrycznej oraz gazowej, a także częściowo na remont kuchni (zakup podłóg i potrzebnych materiałów hydraulicznych i elektrycznych).

- czy wydatkowanie części środków pieniężnych ze sprzedaży Mieszkania nr 1 na remont domu w (...) nastąpiło w ciągu trzech lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiła sprzedaż tego Mieszkania nr 1, tj. do 31 grudnia 2022 r.?

Odpowiedź: Tak, wydatkowanie części środków pieniężnych ze sprzedaży Mieszkania nr 1 na remont domu w (...) nastąpiło w ciągu trzech lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiła sprzedaż tego Mieszkania nr 1, tj. do 31 grudnia 2022 r.

- czy cały przychód ze sprzedaży Mieszkania nr 1 został wydatkowany na zakup Mieszkania nr 2, zakup domu w (...) oraz na remont domu w (...)?

Odpowiedź: Tak. Cały przychód ze sprzedaży Mieszkania nr 1 został wydatkowany na zakup Mieszkania nr 2, zakup domu w (...) oraz na część remontu domu w (...), w ciągu 3 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiła sprzedaż Mieszkania nr 1, tj. do 31 grudnia 2022 r.

- czy od dnia nabycia Mieszkania nr 1 do momentu jego sprzedaży podejmował Pan jakiegokolwiek czynności, które zwiększyły jego wartość, uatrakcyjniły to mieszkanie, a jeśli tak, to prosimy podać jakie to były czynności i kiedy (prosimy wskazać daty) zostały dokonane?

Odpowiedź: Jak wskazano we wniosku, Wnioskodawca od momentu otrzymania w ramach darowizny Mieszkania nr 1 do momentu jego sprzedaży nie poniósł żadnych wydatków związanych z remontem czy modernizacją mieszkania.

b) W odniesieniu do sprzedaży Mieszkania nr 2 i możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego:

- w związku z Pana wskazaniem we wniosku, że w Mieszkaniu nr 2 częściowo zamieszkiwał Pan w zależności od potrzeb a także, że w mieszkaniu tym przebywał Pan również w okresach innych niż wyłącznie wtedy, kiedy prowadzony (...) posiadał wielu klientów – prosimy o jednoznaczne wskazanie, czy w Mieszkaniu nr 2 realizował Pan własne cele mieszkaniowe (tj. mieszkał Pan w tym mieszkaniu)?

Odpowiedź: Tak, Wnioskodawca realizował cele mieszkaniowe w Mieszkaniu nr 2, tj. mieszkał w tym mieszkaniu.

- konkretnie jaki rodzaj prac budowlanych (zakres prac budowlanych), materiałów budowlanych i usług budowlanych obejmował i obejmuje do dnia złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej i jego uzupełnienia remont domu w (...), przeprowadzony ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 2?

Odpowiedź: Środki pochodzące ze sprzedaży Mieszkania nr 2 zostały wydatkowane na:

- wymianę dachu – zakup dachówek, zakup drewna, czyli tzw. więźby dachowej, usługa budowlana w zakresie wymiany dachu;
- wymianę podłóg – zakup paneli i płytek oraz innych elementów związanych z remontem podłóg;
- wymianę stolarki okiennej – zakup stolarki okiennej wraz z montażem;
- wymianę drzwi – zakup stolarki drzwiowej;
- ocieplenie stropu i ścian domu – zakup styropianu, wełny mineralnej i innych materiałów budowlanych z tym związanych;
- zakup i montaż pompy ciepła;
- przygotowanie infrastruktury i przyłączy związanych z odprowadzeniem kanalizacji;
- bieżące prace budowlane wykończeniowe takie jak: gładzenie ścian, malowanie, montaż kontaktów, zakup i montaż oświetlenia, zakup sprzętów AGD (pralka, lodówka, piekarnik).
- czy posiada Pan i będzie posiadał Pan wystawione na siebie rachunki i faktury lub inne udokumentowane rzetelne i wiarygodne dowody (np. umowę zawartą z wykonawcą prac remontowo-budowlanych lub potwierdzenie zapłaty za ich wykonanie) potwierdzające wydatkowanie środków pieniężnych na remont domu w (...), sfinansowany ze środków pieniężnych pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 2?

Odpowiedź: Wnioskodawca część prac związanych z remontem domu w (...) wykonuje i będzie wykonywał we własnym zakresie. Niemniej jednak Wnioskodawca posiada faktury na zakup materiałów oraz w przypadku, gdy pracę były/będą wykonanie przez zewnętrznych kontrahentów posiada lub będzie posiadał dowody potwierdzające wykonanie tych prac (rachunki/faktury/zapłaty).

- konkretnie jaki rodzaj prac budowlanych (zakres prac budowlanych) materiałów budowlanych i usług budowlanych będzie obejmował remont domu w (...), przeprowadzony ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 2?

Odpowiedź: Jak wskazano już w podpunkcie 1 niniejszego punktu b, część prac została wykonana. Kolejne prace związane z domem w (...) opłacane ze sprzedaży Mieszkania nr 2 będą dotyczyły:

- wymiany instalacji elektrycznej;

- prac wykończeniowych takich jak montaż płyt kartonowo-gipsowych, szpachlowanie, malowanie, montaż paneli podłogowych i inne podobne prace wykończeniowe.
- czy wydatkowanie środków pieniężnych ze sprzedaży Mieszkania nr 2 na remont domu w (...) nastąpiło i nastąpi w ciągu trzech lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiła sprzedaż tego Mieszkania nr 2, tj. do 31 grudnia 2024 r.?

Odpowiedź: Tak. Jak zostało wskazane we wniosku dom w momencie zakupu wymagał i w dalszym ciągu wymaga remontu. W związku z powyższym wydatkowanie środków pieniężnych ze sprzedaży Mieszkania nr 2 na remont domu w (...), nastąpiło i nastąpi w przeciągu trzech lat licząc od końca roku kalendarzowego, tj. do 31 grudnia 2024 r.

Wnioskodawca w związku z tym, że w przeważającej większości remontuje dom samodzielnie potrzebuje dużo więcej czasu na remont niż w przypadku, gdyby te prace przeprowadzała ekipa remontowo-budowlana.

- czy cały przychód ze sprzedaży Mieszkania nr 2 został/zostanie wydatkowany na remont domu w (...)?

Odpowiedź: Na moment przygotowania niniejszej odpowiedzi cała kwota nie została jeszcze przeznaczona na remont domu. Niemniej z uwagi na rosnące ceny materiałów budowlanych i wyposażenia gospodarstw domowych Wnioskodawca domniema, że do końca 2024 r. cała kwota zostanie wydatkowana.

- czy od dnia nabycia Mieszkania nr 2 do momentu jego sprzedaży podejmował Pan jakiekolwiek czynności, które zwiększyły jego wartość, uatrakcyjniły to mieszkanie, a jeśli tak, to prosimy podać jakie to były czynności i kiedy (prosimy wskazać daty) zostały dokonane?

Odpowiedź: Wnioskodawca od momentu nabycia mieszkania do momentu jego sprzedaży dokonywał wyłącznie czynności zmierzające do odświeżenia mieszkania i dostosowania go do potrzeb zamieszkiwania w nim, tj. gruntowne sprzątanie, odmalowanie ścian, mycie podłóg, które miały miejsce po nabyciu mieszkania oraz przed jego sprzedażą. Wnioskodawca nie dokonywał innych czynności związanych z remontem czy modernizacją Mieszkania nr 2.

Niemniej Wnioskodawca nie posiada udokumentowanych kosztów, jakie poniósł z tytułu tych czynności związanych z dostosowaniem Mieszkania nr 2 do zamieszkania. Podatnik nie dokonywał modernizacji Mieszkania nr 2.

c) W odniesieniu do sprzedaży Mieszkania nr 3 i możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego:

- konkretnie jaki rodzaj prac budowlanych (zakres prac budowlanych), materiałów budowlanych i usług budowlanych obejmował i obejmuje do dnia złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej i jego uzupełnienia remont domu w (...), przeprowadzony ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 3?

Odpowiedź: Na ten moment kwota ze sprzedaży Mieszkania nr 3 nie została w żaden sposób wydatkowana na remont domu w (...).

- czy posiada Pan/będzie posiadał Pan wystawione na siebie rachunki i faktury lub inne udokumentowane rzetelne i wiarygodne dowody (np. umowę zawartą z wykonawcą prac remontowo-budowlanych lub potwierdzenie zapłaty za ich wykonanie) potwierdzające wydatkowanie środków pieniężnych na remont domu w (...), sfinansowany ze środków pieniężnych pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 3?

Odpowiedź: W przypadku ponoszenia wydatków z kwot uzyskanych ze sprzedaży Mieszkania nr 3 na remont domu w (...) Wnioskodawca będzie posiadał dokumenty potwierdzające poniesienie tych wydatków.

- jaki rodzaj prac budowlanych (zakres prac budowlanych) materiałów budowlanych i usług budowlanych będzie obejmował remont domu w (...), przeprowadzony ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 3?

Odpowiedź: Ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 3 zostaną sfinansowane prace wykończeniowe oraz ostateczne urządzenie domu.

- czy wydatkowanie środków pieniężnych ze sprzedaży Mieszkania nr 3 na remont domu w (...) nastąpiło/nastąpi w ciągu trzech lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiła sprzedaż tego Mieszkania nr 3, tj. do 31 grudnia 2024 r.?

Odpowiedź: Wnioskodawca nie ma co do tego pewności czy całość kwot ze sprzedaży Mieszkania nr 3 zostanie wydatkowana na remont domu do końca 2024 r.

- czy cały przychód ze sprzedaży Mieszkania nr 3 został/zostanie wydatkowany na remont domu w (...)?

Odpowiedź: Wnioskodawca nie ma co do tego pewności czy całość kwot ze sprzedaży Mieszkania nr 3 zostanie wydatkowana na remont domu do końca 2024 r.

- czy przed sprzedażą Mieszkania nr 3, Mieszkanie nr 3 było udostępniane osobom trzecim odpłatnie lub nieodpłatnie?

Odpowiedź: Nie. Mieszkanie nr 3 nie było udostępniane osobom trzecim w żadnej formie.

- jak należy rozumieć Pana stwierdzenie zawarte we wniosku w odniesieniu do powodów zakupu Mieszkania nr 3, gdzie stwierdził Pan, że (...) *miał nadzieję, że pandemia szybko się zakończy (...) a mieszkanie w (...) przyda się w różnych celach (...)* – jakie „różne cele” ma Pan na myśli?

Odpowiedź: Przytoczone stwierdzenie należy rozumieć w taki sposób, że Wnioskodawca planując przeprowadzkę do miejscowości (...) po zakończeniu pandemii, chciał zapewnić komfortowe życie swojej rodzinie. Zatem, z uwagi na fakt, że Mieszkanie nr 2 dla 4 osobowej rodziny mogło być niewystarczające, a odległość pomiędzy Mieszkaniem nr 2 i 3 była niewielka, bowiem (...) są niewielką miejscowością, liczącą około 7 tys. mieszkańców, Wnioskodawca planował, aby Mieszkanie nr 3 również było wykorzystywane przez jego rodzinę do celów mieszkaniowych. Członkowie rodziny mieliby wówczas przestrzeń do nauki, realizacji pasji, zainteresowań czy odpoczynku.

- w związku z Pana wskazaniem, że *z uwagi na pandemię ceny nieruchomości chwilowo spadły i Podatnik wykorzystał okazję na zakup mieszkania w dobrej cenie, z własnych oszczędności* – prosimy o doprecyzowanie, czy Mieszkanie nr 3 nabył Pan w celu późniejszej odsprzedaży z zyskiem, czy też jego nabycie nastąpiło w celu lokaty kapitału, a decyzję o sprzedaży podjął Pan w późniejszym czasie?

Odpowiedź: Tak jak wskazano wyżej, Wnioskodawca nabył Mieszkanie nr 3 chcąc zapewnić komfortowe życie swojej rodzinie, po planowanej przeprowadzce do (...). Zatem decyzję o sprzedaży Wnioskodawca podjął w późniejszym czasie, kiedy obostrzenia i kolejne fale koronawirusa dodatkowo pogłębiały problemy spółki cywilnej, której działalność związana z prowadzeniem (...) w miejscowości (...) ostatecznie została zakończona, a tym samym nie ziściły się plany Wnioskodawcy o przeprowadzce wraz z rodziną do (...).

- czy od dnia nabycia Mieszkania nr 3 do momentu jego sprzedaży podejmował Pan jakiegokolwiek czynności, które zwiększyły jego wartość, uatrakcyjniły to

mieszkanie, a jeśli tak, to prosimy podać jakie to były czynności i kiedy (prosimy wskazać daty) zostały dokonane?

Odpowiedź: Wnioskodawca od momentu nabycia mieszkania do momentu jego sprzedaży nie dokonywał żadnych czynności, które zwiększyły jego wartość czy uatrakcyjniły to mieszkanie.

d) W odniesieniu do wskazanych przez Pana we wniosku kosztów poniesionych w kwocie ponad 100 000 zł na: wymianę dachu, podłogi oraz stolarki okiennej; ocieplenie stropu oraz ścian; odprowadzenie kanalizacji; montaż pompy ciepła, prosimy wskazać:

- kiedy poniósł Pan te koszty (prosimy wskazać konkretny rok/lata)?

Odpowiedź: Wydatki te były ponoszone w roku 2022 i 2023.

- jakie jest źródło finansowania tych kosztów? Ze sprzedaży którego Mieszkania /Mieszkań (tj. nr 1, nr 2 lub nr 3) sfinansował Pan powyższe koszty? Prosimy przyporządkować każdy koszt do odpowiedniego źródła jego sfinansowania.

Odpowiedź: Kwota ta pochodziła ze sprzedaży Mieszkania nr 2.

e) Czy sprzedaż Mieszkania nr 1, Mieszkania nr 2 i Mieszkania nr 3 nastąpiła w wykonywaniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)?

Odpowiedź: Nie. Sprzedaż Mieszkania nr 1, Mieszkania nr 2 i Mieszkania nr 3 nie nastąpiła w wykonywaniu działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

f) Czy posiada Pan inne nieruchomości przeznaczone w przyszłości do sprzedaży, a jeśli tak to prosimy podać odrębnie dla każdej z tych nieruchomości:

- kiedy i w jaki sposób Pan wszedł w posiadanie tych nieruchomości;
- w jakim celu nieruchomości te zostały nabyte przez Pana;
- czy zostały nabyte w ramach Pana majątku prywatnego, czy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej;
- czy sprzedaż nieruchomości nastąpi w ramach Pana majątku prywatnego, czy w ramach prowadzonej przez Pana działalności gospodarczej (czy to będzie działalność związana ze zbyciem nieruchomości);
- w jaki sposób nieruchomości były/są/będą wykorzystywane przez Pana od momentu wejścia w ich posiadanie do chwili sprzedaży;
- kiedy (prosimy wskazać datę/daty) dokona Pan ich sprzedaży i co będzie przyczyną ich sprzedaży;
- ile (prosimy wskazać liczbę) nieruchomości zostanie sprzedanych i jakich (niezabudowanych czy zabudowanych, jeśli zabudowanych to czy będą to nieruchomości mieszkalne czy użytkowe);
- na jaki cel/cele zostaną przeznaczone środki ze sprzedaży ww. nieruchomości?

Odpowiedź: Nie, Wnioskodawca nie posiada innych nieruchomości przeznaczonych w przyszłości do sprzedaży. Posiada wyłącznie dom w (...), w którym zamieszkuje wraz z rodziną.

2. Czy Pana wypowiedź, zawartą we własnym stanowisku w sprawie o treści: „Ponadto, ilość nabytych przez podatnika lokali mieszkalnych nie jest ograniczona przepisami prawa, a wydatkowanie dochodu ze sprzedaży innego lokalu mie1.” należy uznać za „skończoną”, czy też brakuje w niej treści – a jeśli tak to prosimy o przesłanie poprawnej treści ww. zdania z własnego stanowiska w sprawie.

Odpowiedź: W przytoczonej wypowiedzi brakuje treści, a zatem przesyłam poprawne zdanie:

„Ponadto, ilość nabytych przez podatnika lokali mieszkalnych nie jest ograniczona przepisami prawa, a wydatkowanie dochodu ze sprzedaży innego lokalu mieszkalnego na własne cele mieszkaniowe należy rozpatrywać również w kontekście zamiaru zamieszkiwania, a nie samego nabycia lokalu”.

W piśmie z 27 maja 2024 r., stanowiącym uzupełnienie wniosku, udzielił Pan następujących odpowiedzi na zawarte w wezwaniu pytania:

a) w związku z Pana wskazaniem, że środki pochodzące ze sprzedaży Mieszkania nr 2 zostały wydatkowane m.in. na „zakup i montaż oświetlenia” prosimy o jednoznaczne wskazanie jakiego oświetlenia dotyczą ww. wydatki (tj. czy dotyczą one oświetlenia sufitowego i ściennego wewnętrznego, w tym taśm LED i oczek halogenowych czy lamp wolnostojących);

Odpowiedź: Wydatki dotyczą zakupu oświetlenia sufitowego i ściennego.

b) odpowiadając na zadane w wezwaniu pytanie o treści: „Konkretnie jaki rodzaj prac budowlanych (zakres prac budowlanych) materiałów budowlanych i usług budowlanych będzie obejmował remont domu w (...), przeprowadzony ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 2?” – wskazał Pan, że będą to (oprócz wymiany instalacji elektrycznej, prac wykończeniowych takich jak montaż płyt kartonowo-gipsowych, szpachlowanie, malowanie, montaż paneli podłogowych) inne podobne prace wykończeniowe – zatem prosimy o jednoznaczne wyjaśnienie jakie konkretnie „inne podobne prace wykończeniowe” ma Pan na myśli;

Odpowiedź: Pod pojęciem „inne podobne prace wykończeniowe” mieszczą się prace związane z wykonaniem konstrukcji i przystosowaniem budynku do zamieszkania.

Obejmują one:

- a) montaż balustrad schodowych,
 - b) wykończenie schodów,
 - c) zabezpieczenie ścian, uzupełnienie ubytków, gładzenie, malowanie,
 - d) położenie glazury.
- c) czy posiada Pan wystawione na siebie faktury VAT dokumentujące zakup sprzętów AGD (pralka, lodówka, piekarnik) ze środków pieniężnych pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 2;

Odpowiedź: Wnioskodawca posiada faktury VAT dokumentujące zakup ww. sprzętów AGD ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 2.

d) w odniesieniu do wskazanych we wniosku kosztów poniesionych w kwocie ponad 100 000 zł na:

- wymianę dachu, podłogi oraz stolarki okiennej;
- ocieplenie stropu oraz ścian;
- odprowadzenie kanalizacji;
- montaż pompy ciepła

prosimy wskazać, który/które ze wskazanych wyżej wydatków został/zostały sfinansowany/sfinansowane kwotą 20 160 zł ze sprzedaży Mieszkania nr 1 oraz prosimy wskazać przy każdym z wydatków rok jego poniesienia, tj. konkretnie który wydatek został poniesiony w 2022 r., a który w 2023 r.;

Odpowiedź: Wnioskodawca nie do końca rozumie pytanie zadane przez Organ. Niemniej postara się odpowiedzieć:

- kwota (...) zł została wydana w całości w 2022 r.;
- wymiana dachu rok 2022;
- wymiana stolarki okiennej rok 2022;
- wymiana podłóg rok 2022-2023 (zakończone w 2023 r.);
- ocieplenie stropu oraz ścian rok 2022;
- odprowadzenie kanalizacji rok 2022;
- montaż pompy ciepła rok 2023.

e) w związku z tym, że udzielając odpowiedzi na pytanie: „Jaki rodzaj prac budowlanych (zakres prac budowlanych) materiałów budowlanych i usług budowlanych będzie obejmował remont domu w (...), przeprowadzony ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 3?” wskazał Pan: „Ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 3 zostaną sfinansowane prace wykończeniowe oraz ostateczne urządzenie domu.” – prosimy o jednoznaczne wskazanie jakie konkretnie prace wykończeniowe domu zostaną przeprowadzone ze środków pieniężnych pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 3 oraz co konkretnie mieści się pod sformułowaniem „ostateczne urządzenie domu”?

Odpowiedź: Pod pojęciem „ostateczne urządzenie domu” mieszczą się prace wykończeniowe mające na celu przystosowanie domu dla realizacji potrzeb mieszkaniowych, takie jak np.: zakup mebli, dodatkowego sprzętu AGD, oświetlenia sufitowego.

f) z uwagi na fakt, że jak Pan wskazał w uzupełnieniu podania, że m.in. „(...) Podatnik planował, aby Mieszkanie nr 3 również było wykorzystywane przez jego rodzinę do celów mieszkaniowych. Członkowie rodziny mieliby wówczas przestrzeń do nauki, realizacji pasji, zainteresowań czy odpoczynku” – prosimy o jednoznaczne wskazanie, czy ww. Mieszkanie nr 3 nabył Pan w celu realizacji Pana własnych celów mieszkaniowych i czy w tymże Mieszkaniu nr 3 realizował Pan własne cele mieszkaniowe (tj. czy mieszkał Pan w tym mieszkaniu);

Odpowiedź: Wnioskodawca nabył Mieszkanie nr 3 w celach mieszkaniowych i zamieszkiwał w nim.

g) czy przedmiotem zadanego we wniosku przez Pana pytania nr 3 jest możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z wydatkowaniem środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 2 oraz Mieszkania nr 3 na remont domu w (...) w terminie do 31 grudnia 2024 r., czy również po tej dacie?

Odpowiedź: Przedmiotem zadanego we wniosku pytania nr 3 jest możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w związku z wydatkowaniem środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 2 oraz Mieszkania nr 3 na remont domu w (...) wyłącznie w terminie do 31 grudnia 2024 r.

W piśmie z 24 czerwca 2024 r. stanowiącym uzupełnienie wniosku, udzielił Pan następujących odpowiedzi na zawarte w wezwaniu pytania:

1. Jakie konkretnie wydatki zostaną poniesione na „ostateczne urządzenie domu”?
Proszę o wskazanie w formie katalogu zamkniętego tych wydatków (tj. bez użycia przykładowego wyliczenia, z użyciem słów: np., m.in., itd.).

Odpowiedź: Wydatkami poniesionymi na ostateczne urządzenie domu są koszty zakupu mebli, sprzętu AGD oraz oświetlenia sufitowego.

2. O jakich konkretnie „meblach” mowa? Proszę o wskazanie katalogu zamkniętego wszystkich mebli zaliczanych przez Pana do tej kategorii wydatków. Czy „meble” będzie charakteryzował trwały związek z obiektem budowlanym lub jego częścią oraz czy będą wykonywane na indywidualne zlecenie, tj. szafy wnękowe, pawlacze, zabudowa garderoby?

Odpowiedź: Do wydatków na zakup mebli Wnioskodawca zalicza:

- a) koszty zakupu mebli kuchennych wykonanej pod wymiar – trwale związane z budynkiem,
 - b) koszty zakupu mebli pokojowych (łóżko, szafy w zabudowie – szafy trwale związane z budynkiem);
 - c) koszty zakupu kanapy, komody;
 - d) koszty zakupu mebli do pokoi dzieci (łóżka, szafki, szafy, biurka);
 - e) koszty zakupu stołu, krzeseł do jadalni;
 - f) meble łazienkowe w zabudowie – trwale związane z budynkiem.
3. O jakim konkretnie „dodatkowym sprzęcie AGD” zakupionym ze środków pieniężnych pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 3 mowa? Proszę o wskazanie katalogu zamkniętego wszystkich dodatkowych sprzętów AGD zaliczanych przez Pana do tej kategorii wydatków.

Odpowiedź: Pod pojęciem „dodatkowego sprzętu AGD” Wnioskodawca rozumie:

- a) zakup zmywarki, lodówki, okapu kuchennego, piekarnika, płyty indukcyjnej /gazowej;
 - b) zakup pralki i suszarki;
 - c) zakup drobnego AGD to znaczy: czajnika, suszarki do naczyń, ekspresu do kawy, toster, miksera, parownicy, odkurzacza.
4. Czy posiada Pan wystawione na siebie faktury VAT dokumentujące zakup sprzętów AGD (wymienionych w odpowiedzi na pkt 3 wezwania) ze środków pieniężnych pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 3?

Odpowiedź: Wnioskodawca posiada wystawione na siebie faktury VAT dokumentujące zakup sprzętów AGD wymienionych w odpowiedzi na pkt 3 wezwania, ze środków pieniężnych pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 3.

Pytania

- 1. Czy zakup Mieszkania nr 2 i wydatki poniesione w związku z tym zakupem (nabyte ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1), spełniają definicję wydatków na własne cele mieszkaniowe oraz uprawniają tym samym Wnioskodawcę do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm., dalej Ustawa o PIT)?
- 2. Czy zakup domu w miejscowości (...) i wydatki poniesione w związku z tym zakupem (nabycie ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1), spełniają definicję wydatków na własne cele mieszkaniowe, a tym samym uprawniają Wnioskodawcę do skorzystania ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT?
- 3. Czy wydatki na remont domu w (...), częściowo poniesione z kwoty osiągniętej ze sprzedaży Mieszkania nr 1, a częściowo poniesione i ponoszone ze sprzedaży

Mieszkania nr 2 i Mieszkania nr 3, spełniają definicję wydatków na własne cele mieszkaniowe, a tym samym uprawniają Wnioskodawcę do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT?

Pana stanowisko w sprawie

1. Wnioskodawca uważa, że zakup Mieszkania nr 2, nabytego ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1 oraz wydatki poniesione w związku z tym zakupem spełniają definicję wydatków na własne cele mieszkaniowe oraz uprawniają tym samym Wnioskodawcę do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT.
2. Wnioskodawca twierdzi, że zakup domu w (...), nabytego ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1 oraz wydatki poniesione w związku z tym zakupem spełniają definicję wydatków na własne cele mieszkaniowe oraz uprawniają tym samym Wnioskodawcę do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT.
3. Według najlepszej wiedzy Wnioskodawcy wydatki na remont domu w (...), częściowo poniesione z kwoty osiągniętej ze sprzedaży Mieszkania nr 1, a częściowo poniesione i ponoszone ze sprzedaży Mieszkania nr 2 i Mieszkania nr 3 spełniają definicję wydatków na własne cele mieszkaniowe, a tym samym uprawniają Wnioskodawcę do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT.

ZASADY OGÓLNE

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 Ustawy o PIT źródłem przychodów jest odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Ponadto zgodnie z 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.

Zgodnie zaś z ust. 2 ww. artykułu 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.

Co do zasady zatem, opodatkowaniu w przypadku sprzedaży nieruchomości podlega osiągnięty dochód ze sprzedaży ustalony zgodnie z ww. zasadami. Stawka opodatkowania wynosi 19%.

Jednakże przepisy dot. zwolnień podatkowych, a dokładnie art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT, stanowi, że dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych są zwolnione z podatku dochodowego, 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 w art. 21 ust. 25 wskazano jakie wydatki uznaje się za te stanowiące wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe. Wśród katalogu tych wydatków znajdują się m. in. wydatki na:

- nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość;

- przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Ad 1.

Wnioskodawca uważa, że nabycie przez niego Mieszkania nr 2 ze środków ze sprzedaży Mieszkania nr 1 uprawnia go do zastosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT, ponieważ wydatek na zakup mieszkania wraz z kosztami zakupu spełnia definicję wydatku na własne cele mieszkaniowe.

Przepisy Ustawy o PIT nie definiują wprost pojęcia „własne cele mieszkaniowe”.

Wnioskodawca uważa, że pojęcie własne cele mieszkaniowe należy interpretować m.in. jako realizację i zaspokojenie własnej potrzeby mieszkaniowej. Ustawodawca nie wskazał, jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, aby własny cel mieszkaniowy został uznany za zrealizowany. Nie jest także wymagane stałe i nieprzerwane zamieszkiwanie w nabytym lokalu. Ponadto ilość nabytych przez podatnika lokali mieszkalnych nie jest ograniczona przepisami prawa, a wydatkowanie dochodu ze sprzedaży innego lokalu mieszkalnego na własne cele mieszkaniowe należy rozpatrywać również w kontekście zamiaru zamieszkiwania, a nie samego nabycia lokalu.

Wnioskodawca uważa, że zakup Mieszkania nr 2, nabytego ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1 oraz wydatki poniesione w związku z tym zakupem spełniają definicję wydatków na własne cele mieszkaniowe oraz uprawniają tym samym Wnioskodawcę do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT.

W przypadku Wnioskodawcy nabył on Mieszkanie nr 2 z zamiarem zamieszkania w nim z rodziną. Do ostatecznej przeprowadzki całej rodziny do Mieszkania nr 2 nie doszło z uwagi na pokrzyżowanie planów osobistych przez pandemię koronawirusa. Jednakże Wnioskodawca zamieszkiwał w nabytym mieszkaniu równocześnie mieszkając wraz z rodziną w wynajmowanym mieszkaniu we (...). Zatem Wnioskodawca równocześnie zamieszkiwał w dwóch mieszkaniach i w obu tych miejscach realizował własne cele mieszkaniowe.

Przebywanie przez Wnioskodawcę w Mieszkaniu nr 2 ułatwiało mu również realizację celów zawodowych. Niemniej w żaden sposób mieszkanie to nie było wykorzystywane do prowadzonej przez Wnioskodawcę firmy (w formie spółki cywilnej). Niekiedy Wnioskodawca musiał pracować do późnych godzin wieczornych/nocnych i dzięki zamieszkiwaniu wtedy w Mieszkaniu nr 2 mógł w łatwiejszy sposób organizować swoje sprawy życiowe. Jednak należy również podkreślić, że Wnioskodawca w Mieszkaniu nr 2 przebywał nie tylko na nadmiar obowiązków zawodowych (firma Wnioskodawcy działała 5 km od Mieszkania nr 2). W mieszkaniu przebywał niezależnie od spraw firmowych.

Organ, do którego kierowany jest Wniosek, czyli Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, w wydawanych interpretacjach indywidualnych potwierdzał, że realizacja własnego celu mieszkaniowego nie musi odbywać się na zasadach ciągłości oraz wyłącznie w jednym lokalu mieszkalnym. Takie stanowisko można odnaleźć m.in. w:

- interpretacji indywidualnej z 19 września 2019 r. (0115-KDIT2-1.4011.309.2019.2.JG), w której Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej potwierdził, że:

„Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa, kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył lokal mieszkalny w celu zamieszkania w nim, ale w lokalu tym – z różnych powodów – zamieszka czasowo lub po upływie określonego czasu”.

- interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej informacji Skarbowej z 2 czerwca 2022 r. (sygn. 0114-KDIP2-2.4011.266.2022.2.RK), w której Organ wskazał, że:

„Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył lokal mieszkalny w celu zamieszkania w nim, ale w lokalu tym – z różnych powodów – zamieszka po upływie określonego czasu. W takim przypadku, prawa do zwolnienia nie pozbawia okoliczność, że np. przez jakiś czas lokal będzie wynajmowany”.

- interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej informacji Skarbowej z 31 stycznia 2022 r. (sygn. 0113-KD IPT2-2.4011.1077.2021.2.ACZ), w której Organ wskazał, że:

„Tym samym brak jest podstaw do stwierdzenia, że nie dojdzie do realizacji celu mieszkaniowego w przypadku, gdy podatnik nie nabędzie lokalu mieszkalnego w celu zamieszkania w nim na stałe, ale lokal ten – z różnych powodów – będzie zamieszkiwany sporadycznie, przez część każdego tygodnia. Istotnym jest, aby w nabytym lokalu mieszkalnym podatnik realizował własne cele mieszkaniowe.

W rozpatrywanej sprawie nie ma przeszkód prawnych, aby przeznaczając środki pieniężne ze sprzedaży własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, na nabycie dwóch lokali mieszkalnych w Portugalii, znajdujących się w różnych miastach, mogła Pani skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a i ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jak wskazała Pani w opisie sprawy – Pani życie zawodowe jest podzielone między A. a B., gdzie również Pani pracuje. Wraz z rodziną mieszka Pani w A., ale jako że trzy dni w tygodniu pracuje Pani też w B. to i tam musi Pani gdzieś mieszkać”.

Dodatkowo, potwierdzeniem stanowiska Wnioskodawcy są wyroki sądów administracyjnych w zbliżonych sprawach, w tym m.in.:

- Wyrok NSA z 16 grudnia 2021 r., II FSK 853/19,
- Wyrok NSA z 29 stycznia 2020 r., II FSK 663/18,
- Wyrok WSA w Warszawie z 20 listopada 2019 r., III SA/Wa 289/19,
- Wyrok WSA w Lublinie z 29 listopada 2017 r., I SA/Lu 611/17,
- Wyrok WSA w Warszawie z 15 lutego 2017 r., III SA/Wa 650/16.

A także niewymienione wyżej interpretacje indywidualne wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, które również potwierdzają stanowisko Wnioskodawcy:

- interpretacja indywidualna z 9 grudnia 2022 r., sygn. 0115-KD IT2.4011.641.2022.1.AK;
- interpretacja indywidualna z 8 sierpnia 2022 r., sygn. 0113-KD IPT2-2.4011.503.2022.2. EC;
- interpretacja indywidualna z 28 grudnia 2022 r., sygn. 0113-KD IPT2-2.4011.781.2022.2. KK.

Reasumując Wnioskodawca stoi na stanowisku, że wydatki poniesione na zakup Mieszkania nr 2 stanowią wydatki związane z własnym celem mieszkaniowym. Z uwagi na fakt, że nabycie Mieszkania nr 2 nastąpiło ze środków uzyskanych ze sprzedaży Mieszkania nr 1 Wnioskodawca będzie miał prawo – na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT – zastosować zwolnienia z opodatkowania w proporcji do kwoty wydanej na zakup Mieszkania nr 2.

Ad 2.

Wnioskodawca twierdzi, że zakup domu w (...), nabytego ze środków pochodzących ze sprzedaży mieszkania nr 1 oraz wydatki poniesione w związku z tym zakupem spełniają definicję wydatków na własne cele mieszkaniowe oraz uprawniają tym samym Wnioskodawcę do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT.

Zgodnie z ww. przepisami jednym z wydatków uważanych za wydatek realizujący spełnienie tzw. własnego celu mieszkaniowego – zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a jest wydatek na nabycie budynku mieszkalnego.

Wnioskodawca zakupił dom w miejscowości (...) (niedaleko miasta (...), pod (...)). Dom ten nabył ze środków ze sprzedaży Mieszkania nr 1 (mimo, iż wcześniej nabył Mieszkanie nr 3 z innych środków, niż ze sprzedaży Mieszkania nr 1).

Wnioskodawca dom ten remontował i nadal remontuje, jednak na ten moment istnieje możliwość zamieszkiwania w domu. Wnioskodawca zamieszkuje w domu wraz z rodziną (żoną i dziećmi). Nie ulega zatem wątpliwości, że Wnioskodawca zamieszkując w domu wraz z rodziną realizuje własny cel mieszkaniowy.

Wątpliwością Wnioskodawcy jest fakt, że po zakupie Mieszkania nr 2 Wnioskodawcy pozostały środki ze sprzedaży Mieszkania nr 1 w kwocie (...). Następnie przed zakupem domu w (...) Wnioskodawca nabył Mieszkanie nr 3 za łączną kwotę (...) zł. Jednakże zakup Mieszkania nr 3 nastąpił z innych środków niż te, które pochodziły ze sprzedaży Mieszkania nr 1. Środki ze sprzedaży Mieszkania nr 1 Wnioskodawca miał zamiar przeznaczyć, oprócz zakupu Mieszkania nr 2, na jego remont i dostosowanie do zamieszkania w nim z rodziną. Do tego jednak nie doszło, ponieważ jak wskazano w stanie faktycznym pandemia pokrzyżowała plany Wnioskodawcy.

W ocenie Wnioskodawcy, żadne przepisy Ustawy o PIT nie nakazują, żeby środki ze sprzedaży jednej nieruchomości musiały być wydatkowane w pierwszej kolejności przy zakupie innych nieruchomości. W związku z tym Wnioskodawca uważa za możliwą sytuację, w której najpierw nabędzie jedną nieruchomość ze środków z oszczędności, a następnie po czasie nabędzie kolejną nieruchomość, już ze środków pochodzących ze sprzedaży innej nieruchomości, w której będzie realizował własny cel mieszkaniowy. Wszystkie transakcje miały miejsce w niedalekich odstępach czasu.

Biorąc zatem pod uwagę przepisy Ustawy o PIT, a dokładnie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a, Wnioskodawca uważa, że kwota wydatkowana na zakup domu w (...) wraz z kosztami zakupu, stanowiąca łącznie sumę wynoszącą (...) zł będzie zwolniona z podatku dochodowego od osób fizycznych.

Ad 3.

Według najlepszej wiedzy Wnioskodawcy wydatki na remont domu w (...) częściowo poniesione z kwoty osiągniętej ze sprzedaży Mieszkania nr 1, a częściowo poniesione i ponoszone ze sprzedaży Mieszkania nr 2 i Mieszkania nr 3 spełniają definicję wydatków na własne cele mieszkaniowe, a tym samym uprawniają Wnioskodawcę do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT.

Wątpliwość Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 3 dotyczy braku opodatkowania kwot pochodzących ze sprzedaży nieruchomości, które zostały i zostaną wydatkowane na remont domu w (...).

Po zakupie Mieszkania nr 2 i domu w (...) Wnioskodawcy ze sprzedaży Mieszkania nr 1 pozostała kwota (...). Ponadto w przeciągu kilku miesięcy po zakupie domu w (...), Wnioskodawca sprzedał Mieszkanie nr 2 za kwotę (...) zł oraz Mieszkanie nr 3 za kwotę (...) zł.

Wnioskodawca na moment składania wniosku wydatkował ponad 100.000 zł ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1 oraz mieszkania nr 2 na remont domu w (...). Ponadto w dalszej perspektywie Wnioskodawca planuje wydatkować kolejne około 100.000-150.000 zł na finalizację remontu.

Zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d Ustawy o PIT kosztami poniesionymi na realizację własnych celów mieszkaniowych są wydatki poniesione na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Za „remont” lokalu mieszkalnego, o którym mowa w fizycznych ww. przepisach, należy uznać prace dotyczące tego lokalu jako nieruchomości i jej części składowych, służące utrzymaniu lokalu we właściwym stanie, doprowadzeniu go do pożądanej zdolności użytkowej, modernizacji jego elementów składowych. W każdym przypadku remont dotyczy „materii” lokalu mieszkalnego, a więc m.in. 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 lokalu.

Minister Finansów w Interpretacji Ogólnej z 13 października 2021 r., sygn. DD2. 8202.4.2020, wskazał, że ze względu na nieostry charakter pojęcia „własnych celów mieszkaniowych”, należy uznać, że sam „cel mieszkaniowy” w danym budynku (lokalu) realizowany jest pośrednio dzięki możliwości zabezpieczenia i zaspokojenia w nim podstawowych potrzeb życiowych człowieka. A przy projektowaniu omawianego zwolnienia podatkowego, ustawodawca nie miał na celu ograniczenia katalogu wydatków mieszkaniowych wyłącznie do tych związanych z przygotowaniem budynku (lokalu) do tzw. stanu surowego zamkniętego.

Minister zaznaczył także, że własny cel mieszkaniowy polega bowiem na możliwości zamieszkiwania i normalnego funkcjonowania w lokalu, czyli na normalnej ludzkiej egzystencji.

Ponadto we wspomnianej wyżej interpretacji ogólnej Minister Finansów, że dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych należy uznać, że wydatki poniesione na zakup i montaż:

- a) kuchenki gazowej, kuchenki elektrycznej lub gazowo-elektrycznej, płyty indukcyjnej, płyty ceramicznej, piekarnika, zmywarki, pralki, lodówki – w zabudowie lub wolnostojących,
- b) szafki stanowiącej element mocowania umywalki będącej kompletem z tą umywalką,
- c) oświetlenia sufitowego i ściennego wewnętrznego, w tym taśm LED i oczek halogenowych, z wyłączeniem lamp wolnostojących,
- d) okapów kuchennych – wyciągów i pochłaniaczy, w tym okapu podszafrkowego,
- e) mebli, które charakteryzuje trwały związek z obiektem budowlanym lub jego częścią (lokałem), wykonanych na indywidualne zlecenie, tj. szafy wnękowe, pawlacze, zabudowa garderoby,
- f) mebli w zabudowie kuchennej, tj. zabudowa kuchenna „pod wymiar” i zabudowa kuchenna wolnostojąca

– mieszczą się w pojęciu wydatków na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Potwierdzeniem powyższego jest m.in. interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 marca 2023 r., sygn. 0113-KD IPT2-2.4011.76.2023.1.AKU, w której Organ stwierdził, że:

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

skorzystanie z ulgi mieszkaniowej, zarówno w przypadku remontu, budowy, jak i wykończenia nieruchomości ponoszone są wydatki o zbliżonym charakterze.

Wobec powyższego wskazać należy, że wydatkowanie przez Panią przychodu ze zbycia zabudowanej nieruchomości, w części przypadającej na udziały nabyte w drodze umowy darowizny, na sfinansowanie budowy domu jednorodzinnego na Pani własne cele mieszkaniowe, a także zakup płytek ceramicznych, paneli podłogowych i armatury łazienkowej do tego budynku, stanowi wydatek, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji, wydatkowanie przez Panią powyższego przychodu z odpłatnego zbycia ww. nieruchomości na Pani własne cele mieszkaniowe w ciągu trzech lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym dokonała Pani odpłatnego zbycia nieruchomości, tj. do końca 2022 r. uprawnia Panią do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego z art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ww. ustawy”.

Reasumując, zgodnie ze stanowiskiem Wnioskodawcy wydatki na remont domu w (...), częściowo poniesione z kwoty osiągniętej ze sprzedaży Mieszkania nr 1, a częściowo poniesione i ponoszone ze sprzedaży Mieszkania nr 2 i Mieszkania nr 3 spełniają definicję wydatków na własne cele mieszkaniowe, a tym samym uprawniają Wnioskodawcę do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT w stosunku do kwot wydatkowanych na ten remont.

Ocena stanowiska

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

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.

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.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że nienastępujące w wykonywaniu działalności gospodarczej odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy, przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Zatem, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw następuje po upływie

5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

W przypadku nienastępującego w wykonywaniu działalności gospodarczej odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskanego z tego tytułu dochodu ma zatem ustalenie momentu oraz sposobu ich nabycia.

Wyjaśnić należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie precyzuje pojęcia „nabycie”, nie wskazuje, czy ma to być nabycie odpłatne, czy nieodpłatne. Nie określa również, na podstawie jakiej czynności prawnej może nastąpić nabycie nieruchomości, ich części oraz udziału w nieruchomości lub praw majątkowych.

Zgodnie z art. 155 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.):

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

Zatem, pojęcie to należy rozumieć szeroko, co oznacza, że z nabyciem nieruchomości lub praw majątkowych wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mamy do czynienia z chwilą uzyskania prawa własności do nieruchomości lub tych praw, bez względu na charakter czynności prawnej, na podstawie której doszło do przysporzenia majątkowego w postaci własności rzeczy lub praw. Zatem, poprzez „nabycie” należy rozumieć każde zwiększenie aktywów podatnika. Jest to każda czynność, na mocy której na osobę fizyczną – nabywcę przechodzi własność nieruchomości, bez względu na to, czy nabycie następuje w sposób odpłatny czy nieodpłatny.

Z przedstawionego w opisie sprawy oraz uzupełnieniach stanu faktycznego wynika, że (...) 2014 r. otrzymał Pan w darowiźnie od swoich rodziców mieszkanie znajdujące się w (...) (Mieszkanie nr 1), które następnie (...) 2019 r. Pan sprzedał. (...) 2019 r. nabył Pan mieszkanie w miejscowości (...) (Mieszkanie nr 2) w celu zamieszkania w tej nieruchomości wraz z żoną i dziećmi. Podjął Pan decyzję o zakupie Mieszkania nr 2 i docelowo osiedlenia się w (...), ponieważ posiadał Pan główne źródło dochodu (prowadził Pan działalność gospodarczą) w miejscowości (...), która oddalona jest o około 5 km od Mieszkania nr 2. Po zakupie Mieszkania nr 2 zaczął Pan częściowo mieszkać w wynajmowanym mieszkaniu we (...), a częściowo w Mieszkaniu nr 2. Od dnia nabycia Mieszkania nr 2 nie dokonywał Pan modernizacji mieszkania i w żadnym zakresie nie było wykorzystywane do działalności prowadzonej przez spółkę cywilną, w której był Pan współnikiem. Nie było także udostępniane osobom trzecim zarówno w formie odpłatnej, jak i nieodpłatnej. W związku z rozpoczęciem się w Polsce pandemii COVID-19 prowadzona przez Pana działalność została istotnie ograniczona, a ostatecznie zakończona, zatem Pana plany o przeprowadzce wraz z rodziną do (...) się nie ziściły. Ponadto (...) 2020 r. zakupił Pan inne mieszkanie w (...) (Mieszkanie nr 3). Nabył je Pan w celach mieszkaniowych i zamieszkiwał w nim. To mieszkanie zostało jednak nabyte ze środków własnych niepochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1. Z uwagi na kolejne obostrzenia, zakazy postanowił Pan kupić dom w miejscowości (...). Dom w (...) został zakupiony (...) 2021 r. Zakupiony dom stanowi własność budynku mieszkalnego wraz z przynależnym gruntem. Nabycie ww. domu nastąpiło do majątku objętego wspólnością ustawową małżeńską. Podatnik zakupił dom ze środków częściowo pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1. Dom wymagał i nadal wymaga remontu. Do czasu, w którym składany jest wniosek poniósł Pan udokumentowane koszty remontu, na które składają się: wymiana dachu (zakup dachówek, zakup drewna, czyli tzw. więźby dachowej, usługa budowlana w zakresie wymiany dachu), wymiana podłóg (zakup paneli i płytek) oraz stolarki okiennej (zakup stolarki okiennej wraz z montażem), wymiana drzwi (zakup stolarki drzwiowej), ocieplenie stropu oraz ścian (zakup styropianu, wełny mineralnej), przygotowanie infrastruktury i przyłączy

związanych z odprowadzeniem kanalizacji, zakup i montaż pompy ciepła, zabezpieczenie fundamentów oraz dachu, zabezpieczenie przyłączy instalacji wodnej, elektrycznej oraz gazowej, remont kuchni (zakup podłóg i potrzebnych materiałów hydraulicznych i elektrycznych), zabezpieczenie ścian, uzupełnienie ubytków, gładzenie ścian, malowanie, montaż kontaktów, zakup i montaż oświetlenia (oświetlenie sufitowe i ścienne), zakup sprzętów AGD (pralka, lodówka, piekarnik, zmywarka, okap kuchenny, płyta indukcyjna/gazowa, suszarka), zakup drobnego AGD (czajnik, suszarka do naczyń, ekspres do kawy, toster, mikser, parownica, odkurzacz), montaż płyt kartonowo-gipsowych, szpachlowanie, malowanie, montaż paneli podłogowych, montaż balustrad schodowych, wykończenie schodów, położenie glazury, zakup mebli kuchennych wykonanych pod wymiar – trwale związanych z budynkiem, mebli pokojowych (łóżko, szafy w zabudowie – trwale związane z budynkiem), kanapy, komody, mebli do pokoi dzieci (łóżka, szafki, szafy, biurka), stołu, krzeseł do jadalni, mebli łazienkowych w zabudowie – trwale związanych z budynkiem. Dom pomimo tego, że w dalszym ciągu jest remontowany, nadaje się do użytku i zamieszkuje Pan w nim wraz z rodziną. Dodatkowo z uwagi na zakończenie prowadzenia działalności w miejscowości (...) i brak innych związków z tą okolicą postanowił Pan sprzedać Mieszkanie nr 2 oraz Mieszkanie nr 3, a kwoty ze sprzedaży w części wykorzystać na remont domu w (...). Dodatkowo część środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1 została przeznaczona na zakup i remont ww. nieruchomości. Posiada Pan rachunki i faktury w tym zakresie. Co istotne wydatkowanie tych środków z mieszkania nastąpiło w ciągu trzech lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiła sprzedaż tego mieszkania.

W świetle powyższego stwierdzić należy, że sprzedaż (...) 2019 r. mieszkania (Mieszkanie nr 1), nabytego w drodze umowy darowizny (...) 2014 r., stanowi źródło przychodu w rozumieniu 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 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie.

Następnie sprzedaż (...) 2021 r. mieszkania (Mieszkanie nr 2), nabytego (...) 2019 r. ze środków pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1, również stanowi źródło przychodu w rozumieniu 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 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie.

Ponadto sprzedaż (...) 2021 r. mieszkania (Mieszkanie nr 3), zakupionego (...) 2020 r. ze środków własnych, także stanowi źródło przychodu w rozumieniu 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 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.

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 dokonanym 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.

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.

Koszt nabycia, co do zasady, określa notarialna umowa sprzedaży, na podstawie której podatnik staje się właścicielem nieruchomości. Kosztem nabycia bez wątplenia jest cena, jaką zapłacił nabywca zbywcy za nieruchomość, niezależnie od tego, czy zakup ten był sfinansowany kredytem bankowym, czy też środki na jej zakup pochodzą z oszczędności nabywcy, koszty wytworzenia i koszty nakładów. Koszty nabycia nieruchomości obejmują nie tylko cenę zakupu, ale również inne wydatki związane z tym nabyciem, np. wydatki notarialne związane ze sporządzeniem aktu notarialnego nabycia nieruchomości, koszty sądowe w postępowaniu wieczystoksięgowym (wpis prawa własności), oraz podatek od czynności cywilnoprawnych – pod warunkiem, że w istocie nabywca takie wydatki poniósł.

W myśl art. 22 ust. 6d cytowanej ustawy:

Za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c.

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

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

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

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

Z 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.

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 jednak 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.

W tym miejscu wskazać należy, że z istoty rozwiązania zawartego w zacytowanym art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości (jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw majątkowych) nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym została ona dokonana, na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe. Katalog wydatków stanowiących „własne cele mieszkaniowe” podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 i ust. 30a ww. ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując przedmiotowe zwolnienie, w sposób jednoznaczny wskazał cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu ze sprzedaży.

Obejmują one m.in. wymienione w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego i lokalu mieszkalnego.

Wyjaśnienia wymaga również, że poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy i dopisując ten przymiotnik, przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych. Tak więc uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy zwolnienie od podatku dochodowego, w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. Ustawodawca wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe, a te realizowane są w dłuższym okresie czasu. Sądy administracyjne podkreślają, że zwolnienie z opodatkowania dochodów opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma

charakter mieszany, podmiotowo-przedmiotowy: wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją, jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – zaspokojenie jego własnych 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 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 budynku mieszkalnego lub 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.

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 budynku mieszkalnego i lokalu mieszkalnego na cele mieszkalne jedynie w sytuacji, gdy nabył ten budynek/lokal mieszkalny w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych i faktycznie realizuje lub będzie realizował w nim swoje potrzeby mieszkaniowe.

Jak Pan wskazał w opisie sprawy, przychód z dokonanej (...) 2019 r. sprzedaży mieszkania nabytego w drodze umowy darowizny (Mieszkanie nr 1) przeznaczył Pan w części, w terminie trzech lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym dokonał Pan sprzedaży tego lokalu na nabycie własnego mieszkania (Mieszkanie nr 2), w którym realizował Pan własne cele mieszkaniowe (tj. mieszkał w nim).

Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że może Pan skorzystać ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z wydatkowaniem przychodu z odpłatnego zbycia nabytego

w drodze umowy darowizny mieszkania (Mieszkanie nr 1) na nabycie własnego mieszkania (Mieszkanie nr 2) i wydatki poniesione w związku z tym zakupem (koszty podatku od czynności cywilnoprawnej oraz koszty notarialne). Wydatki te mieszczą się w ustawowym pojęciu własnych celów mieszkaniowych. Nabycie bowiem lokalu mieszkalnego, w którym – jak Pan wskazał – mieszkał Pan, może Pan kwalifikować jako wydatki na własne cele mieszkaniowe.

Reasumując, mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa oraz przedstawiony opis stanu faktycznego, stwierdzić należy, że zakup własnego mieszkania (Mieszkania nr 2) i wydatki poniesione w związku z tym zakupem stanowiły dla Pana wydatki na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem wydatkowanie części przychodu ze sprzedaży mieszkania (Mieszkanie nr 1) otrzymanego umową darowizny na zakup ww. nieruchomości uprawnia Pana do zastosowania zwolnienia przedmiotowego wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Pana wątpliwości dotyczą także możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku ze sprzedażą mieszkania (Mieszkanie nr 1) i zakupu domu w miejscowości (...).

Wyjaśnić należy, że z wykładni językowej art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wynika by dla skorzystania ze zwolnienia musiała zaistnieć chronologia zdarzeń. Podstaw ku temu nie daje użyty w przepisie zwrot „począwszy od dnia odpłatnego zbycia”, który należy uznać za element normy wyznaczającej termin wydatkowania dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości. Termin ten, jak z przepisu wyraźnie wynika, kończy się z upływem trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest zatem, wydatkowanie w tym terminie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na własne cele mieszkaniowe, pod rygorem wygaśnięcia prawa do zwolnienia podatkowego.

Jak Pan wskazał w opisie sprawy oraz jego uzupełnieniach, (...) 2019 r. sprzedał Pan mieszkanie (Mieszkanie nr 1) nabyte w drodze umowy darowizny (...) 2014 r. (...) 2021 r. ze środków pieniężnych częściowo pochodzących ze sprzedaży Mieszkania nr 1, nabył Pan dom w miejscowości (...) wraz z przynależnym gruntem. Dom pomimo tego, że w dalszym ciągu jest remontowany, nadaje się do użytku i zamieszkuje Pan w nim wraz z rodziną.

Zatem, przeznaczenie i wydatkowanie przez Pana części przychodu z ww. odpłatnego zbycia mieszkania nabytego w drodze umowy darowizny (Mieszkanie nr 1) w ustawowym terminie, na własne cele mieszkaniowe, tj. na zakup domu, w którym realizuje Pan własne cele mieszkaniowe i wydatki poniesione w związku z tym zakupem (koszty podatku od czynności cywilnoprawnej oraz koszty notarialne) umożliwiają skorzystanie ze zwolnienia od podatku dochodowego uzyskanego dochodu z ww. odpłatnego zbycia, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Reasumując, mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa oraz przedstawiony opis stanu faktycznego, stwierdzić należy, że zakup domu w miejscowości (...) i wydatki poniesione w związku z tym zakupem, stanowią dla Pana wydatki na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem wydatkowanie części przychodu ze sprzedaży mieszkania (Mieszkanie nr 1) otrzymanego umową darowizny na zakup ww. nieruchomości uprawnia Pana do zastosowania zwolnienia przedmiotowego wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Odnosząc się natomiast do uznania za wydatki, o których mowa w art. 21 ust. 25 ustawy, uprawniające do skorzystania ze zwolnienia od podatku, wydatków poniesionych przez Pana na remont domu w (...) częściowo poniesionych z kwoty

osiągniętej ze sprzedaży Mieszkania nr 1, a częściowo poniesionych i ponoszonych ze sprzedaży Mieszkania nr 2 i Mieszkania nr 3 należy wskazać, że z przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 wynika, iż okolicznością decydującą o prawie do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lokalowej jest wydatkowanie przychodu m.in. na 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 położonego w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Rozstrzygając o prawie do zwolnienia z opodatkowania należy pamiętać, że zawarty w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 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.

W pkt 1 tego przepisu jako cele mieszkaniowe uprawniające do zastosowania zwolnienia przedmiotowego wymienione zostały m.in. wydatki poniesienie na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu.

W przypadku natomiast skorzystania z omawianego zwolnienia w związku z wykończeniem wybudowanego budynku mieszkalnego, w którym podatnik zamierza realizować 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 – Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 682): Ilekroć w ustawie jest mowa o remoncie – należy przez to rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym.

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

Za „remont” budynku mieszkalnego, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy więc uznać prace dotyczące tego budynku, służące jego utrzymaniu we właściwym stanie, doprowadzeniu go do pożądanej zdolności użytkowej, modernizacji jego elementów składowych. „Remontem” w rozumieniu omawianego przepisu jest również tzw. wykończenie budynku mieszkalnego, a więc prace służące doprowadzeniu do zdolności użytkowej nowo wybudowanego budynku. W każdym przypadku remont dotyczy „materii” budynku mieszkalnego, a więc jego ścian, podłóg, sufitu, okien, drzwi, wyposażenia technicznego

takiego jak instalacje: wodna, kanalizacyjna, elektryczna, grzewcza, gazowa bądź innych elementów trwale połączonych konstrukcyjnie z elementami budowlanymi budynku.

Ponownie podkreślić należy, że w przypadku skorzystania z ulg i zwolnień podatkowych wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatnik ma obowiązek udowodnienia, że rzeczywiście określony wydatek został poniesiony.

Mając na uwadze przedstawiony we wniosku i jego uzupełnieniach opis sprawy oraz powołane przepisy prawa stwierdzić należy, że wydatkowanie przez Pana środków pieniężnych (przychodu) uzyskanych ze sprzedaży (...) 2019 r. Mieszkania nr 1, (...) 2021 r. Mieszkania nr 2 oraz (...) 2021 r. Mieszkania nr 3 na remont domu w (...), tj.:

- wymianę dachu (zakup dachówek, zakup drewna, czyli tzw. więźby dachowej, usługa budowlana w zakresie wymiany dachu),
- wymianę podłóg (zakup paneli i płytek) oraz stolarki okiennej (zakup stolarki okiennej wraz z montażem),
- wymianę drzwi (zakup stolarki drzwiowej),
- ocieplenie stropu oraz ścian domu (zakup styropianu, wełny mineralnej i innych materiałów budowlanych z tym związanych),
- przygotowanie infrastruktury i przyłączy związanych z odprowadzeniem kanalizacji,
- zakup i montaż pompy ciepła,
- zabezpieczenie fundamentów oraz dachu, zabezpieczenie przyłączy instalacji wodnej, elektrycznej oraz gazowej,
- remont kuchni (zakup podłóg i potrzebnych materiałów hydraulicznych i elektrycznych),
- zabezpieczenie ścian, uzupełnienie ubytków, gładzenie ścian, malowanie, montaż kontaktów,
- wymianę instalacji elektrycznej;
- montaż płyt kartonowo-gipsowych, szpachlowanie, malowanie, montaż paneli podłogowych,
- montaż balustrad schodowych, wykończenie schodów, położenie glazury,
- meble łazienkowe w zabudowie (trwale związane z budynkiem),
- zakup płyty indukcyjnej/gazowej,
- zakup suszarki

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 budynku mieszkalnego. Tym samym wydatki te uprawniają Pana do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Podsumowując, przeznaczając ww. wydatki na remont domu w (...), częściowo poniesione z kwoty osiągniętej ze sprzedaży Mieszkania nr 1, a częściowo poniesione i ponoszone ze sprzedaży Mieszkania nr 2 i Mieszkania nr 3, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło ich odpłatne zbycie, ma Pan prawo do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jednak zaznaczam, że aby dochody z tytułu sprzedaży Mieszkania nr 2 oraz Mieszkania nr 3 były w całości zwolnione od podatku dochodowego, całe przychody z ich zbycia muszą być wydatkowane 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.

Natomiast, jeżeli nie przeznaczy Pan w całości przychodu ze sprzedaży Mieszkania nr 2 oraz Mieszkania nr 3 na remont domu w (...), w którym będzie realizował Pan własne cele mieszkaniowe, to zwolnieniu będzie podlegała tylko taka część dochodu uzyskanego z tytułu sprzedaży udziału w nieruchomości jaka proporcjonalnie odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie osiągniętym z odpłatnego zbycia ww. nieruchomości.

W konsekwencji, dochód uzyskany z tytułu odpłatnego zbycia Mieszkania nr 2 oraz Mieszkania nr 3 jaki proporcjonalnie odpowiada udziałowi ww. wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie osiągniętym z odpłatnego zbycia, korzysta ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Odnosząc się natomiast do wydatków poniesionych na zakup: mebli pokojowych (łóżka), kanapy, komody, mebli do pokoi dzieci (łóżka, szafki, szafy, biurka), stołu, krzeseł do jadalni, drobnego AGD (czajnika, suszarki do naczyń, ekspresu do kawy, toster, miksera, parownicy, odkurzacza) należy stwierdzić, że wydatki te nie mogą być uwzględnione przy wyliczeniu wysokości dochodu zwolnionego od opodatkowania.

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 nierozdzielnie 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. czajnika, suszarki do naczyń, ekspresu do kawy, toster, miksera, parownicy, odkurzacza, 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. mebli pokojowych (łóżka), kanapy, komody, mebli do pokoi dzieci (łóżka, szafki, szafy, biurka), stołu, krzeseł do jadalni, 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.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanów faktycznych, które Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

Wyjaśniam, że nie odniosłem się do przedstawionych we wniosku kwot i wyliczeń, ponieważ ewentualne obliczenie należnego podatku nie należy do moich kompetencji. Zgodnie bowiem z zasadą samoopodatkowania, obowiązującą w polskim systemie podatkowym, na podatniku spoczywa obowiązek dokonania oceny własnej sytuacji prawnopodatkowej, a po jej dokonaniu zachowania się zgodnie z przepisami prawa podatkowego, gdyż prawidłowość takiego rozliczenia podlega weryfikacji przez Organ podatkowy, w toku ewentualnego postępowania podatkowego. Wydając interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego nie dokonałem oceny stanowiska w odniesieniu do kwot wskazanych we wniosku.

Informuję, że w niniejszej interpretacji indywidualnej załatwiono wniosek w części dotyczącej stanów faktycznych w podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie możliwości zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku przeznaczenia środków ze sprzedaży Mieszkania nr 1 częściowo na nabycie Mieszkania nr 2 oraz częściowo nabycie domu w miejscowości (...) oraz częściowo na wykończenie domu w miejscowości (...) ze środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży Mieszkania nr 1, Mieszkania nr 2 i Mieszkania nr 3. Natomiast w części dotyczącej stanu faktycznego w podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie możliwości zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w części dotyczącej wydatków poniesionych na zakup: oświetlenia sufitowego i ściennego, sprzętów AGD, tj.: pralki, lodówki, piekarnika, zmywarki, okapu kuchennego, mebli kuchennych wykonanych pod wymiar (trwale związanych z budynkiem) oraz szaf w zabudowie (trwale związanych z budynkiem) w dniu 1 lipca 2024 r. zostało wydane postanowienie o zastosowaniu interpretacji ogólnej nr 0112-KDSL1-2.4011.334.2024.1.MO.

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 stanów faktycznych 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 zaskarzania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935; 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.).