

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	607845
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-10-15T09:40:52.426
Tytuł (teza):	Możliwość skorzystania ze zwolnienia z tytułu sprzedaży nieruchomości na cele mieszkaniowe.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-10-04T10:37:23.953
Sygnatura:	0114-KDIP3-2.4011.647.2024.1.BM
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • obiekt-obiekt budowlany
Przepis:	• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe. • Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Pozostałe zwolnienia.
Załączniki:	brak

Treść:

Interpretacja indywidualna – stanowisko nieprawidłowe

Szanowna Pani,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

2 sierpnia 2024 r. wpłynął Pani wniosek z 2 sierpnia 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy zwolnienia przedmiotowego.

Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Decyzją (...) z dnia 25 czerwca 1997 roku doszło do przekształcenia na spółdzielcze własnościowe prawo lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego nr (...), położonego w (...), przy ulicy (...).

Na podstawie ww. Decyzji oznaczone powyżej spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu nabyli w czasie trwania związku małżeńskiego do majątku wspólnego Pani dziadkowie - A. A. i B.B. małżonkowie.

Prawomocnym postanowieniem Sądu Rejonowego w (...) z dnia 11 maja 2000 roku, sygn. akt. (...) stwierdzono, że spadek po zmarłym dnia 21 lutego 2001 roku A.A. nabyli na podstawie ustawy: żona B.B oraz synowie C.C. i D.D. po 1/3 (jedna trzecia) części każde z nich.

W skład spadku po zmarłym Pani dziadku - A.A. wchodziła, w szczególności 1/2 (jedna druga) części w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu.

Z dniem 21 lutego 2001 roku Pani babcia nabyła tytułem dziedziczenia spadku po swoim zmarłym mężu A.A. udział w przedmiocie należącym do tego spadku, którym - na zasadzie art. 1035 KC w zw. z art. 196 § 1 KC - była 1/6 (jedna szósta) części w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu.

W dniu 9 sierpnia 2001 roku doszło do działu spadku po zmarłym Pani dziadku - A.A. w ten sposób, że spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, nabyła w całości Pani babcia - B.B., bez jakichkolwiek spłat, roszczeń i wzajemnych pretensji pozostałych spadkobierców po zmarłym A.A.

W konsekwencji w dniu 9 sierpnia 2001 roku Pani babcia - B.B. nabyła (pozostałe jeszcze do nabycia) 2/6 (dwie szóste) części w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu.

Umową darowizny, sporządzoną przed (...) notariuszką w (...) za Rep A (...), nabyła Pani w dniu 18 listopada 2019 r. od swojej babci - B.B. w całości spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu.

Umową sprzedaży, sporządzoną przed (...) notariuszką w (...) za Rep A (...), Pani w dniu 8 czerwca 2021 r. sprzedała w całości spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu za cenę w kwocie PLN - oznaczoną dalej jako: A, która została Pani zapłacona w całości.

Zgodnie z art. 922 § 1 Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U.1964.16.93 ze zm.) - dalej jako: KC, cyt.: „§ 1. Prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną lub kilka osób stosownie do przepisów księgi niniejszej.”

Zgodnie z art. 924 KC, cyt.: „Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy.”

Zgodnie z art. 925 KC, cyt.: „Spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku.”

Zgodnie z art. 1035 KC, cyt.: „Jeżeli spadek przypada kilku spadkobiercom, do wspólności majątku spadkowego oraz do działu spadku stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych z zachowaniem przepisów niniejszego tytułu.”

Zgodnie z art. 196 § 1 KC, cyt.: „§ 1. „Współwłasność jest albo współwłasnością w częściach ułamkowych, albo współwłasnością łączną.”

Zgodnie z art. 1036 KC, cyt.: „Spadkobierca może za zgodą pozostałych spadkobierców rozporządzić udziałem w przedmiocie należącym do spadku. W braku zgody któregośkolwiek z pozostałych spadkobierców rozporządzenie jest bezskuteczne o tyle, o ile naruszałoby uprawnienia przysługujące temu spadkobiercy na podstawie przepisów o dziale spadku.

Zamierza Pani nabyć prawo własności Obiektu budowlanego niepołączonego trwale z gruntem, który zostanie wybudowany przez Wykonawców wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z jego przeznaczeniem mieszkalnym

na Pani zamówienie według uzgodnionego projektu. Obiekt ten będzie wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz będzie posiadał dach, otwory drzwiowe i okienne. Obiekt ten może zostać posadowiony na fundamentach, niemniej nie będzie z nimi trwale związany i będzie mógł zostać odłączony od gruntu (ew. od fundamentów) bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości oraz bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Obiekt ten nie będzie częścią składową gruntu, w rozumieniu art. 48 KC.

Zgodnie z art. 48 KC, cyt.: „Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania.”

Obiekt ten nie będzie budynkiem, w rozumieniu art. 3 pkt 2 u.pb., zgodnie z którym, cyt.: „Ilekoć w ustawie jest mowa o:

2) budynku - należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.”

Obiekt ten będzie zespołem pomieszczeń mieszkalnych (pokoi i sypialni) i pomocniczych (służących do celów komunikacji wewnętrznej, higieniczno-sanitarnych, przygotowywania posiłków, a także do przechowywania ubrań, przedmiotów oraz żywności), będzie miał odrębne wejście, będzie wydzielony stałymi przegrodami budowlanymi, będzie umożliwiał całoroczny, stały pobyt ludzi i prowadzenie samodzielnej gospodarki domowej.

Zamierza Pani w terminie do dnia 31 grudnia 2024 r. dokonać na rzecz Wykonawców tego Obiektu zapłaty w kwocie PLN - oznaczonej dalej jako: B tytułem należnej Wykonawcom ceny (wynagrodzenia) w zamian za wybudowanie tego Obiektu, na podstawie faktur VAT, wystawionych przez Wykonawców w terminie do dnia 31 grudnia 2024 r.

Obiekt ten zostanie wybudowany - w zależności od zdolności produkcyjnych Wykonawców:

- albo do dnia 31 grudnia 2024 r., w związku z czym prawo własności oraz posiadanie tego Obiektu zostaną przeniesione na Panią do dnia 31 grudnia 2024 r.,
- albo po dniu 31 grudnia 2024 r., w związku z czym prawo własności oraz posiadanie tego Obiektu zostaną przeniesione na Panią po dniu 31 grudnia 2024 r.

Orientacyjny czas budowy tego Obiektu zgodnie z projektem wyniesie około 4 miesięcy.

Do dnia odbioru tego Obiektu będzie Pani wynajmować inny lokal mieszkalny. Ponadto nie ma Pani innego tytułu do lokalu mieszkalnego, zaspokajającego Pani potrzeby mieszkaniowe. W krótkim czasie po dniu odbioru Obiektu (potrzebnym dla Pani jedynie do przeprowadzki do Obiektu) dotychczasowy stosunek najmu ustanie, a jedynym sposobem zaspokojenia Pani potrzeb mieszkaniowych będzie zamieszkanie w tym Obiekcie.

W okresie po dniu 8 czerwca 2021 r. wydatkowała Pani co najmniej w części środki otrzymane w ramach zapłaty ceny A na bieżące potrzeby, m.in. na czynsz wskazanego powyżej najmu, a w związku z tym dokona Pani zapłaty kwoty B tytułem należnej Wykonawcom ceny (wynagrodzenia) w zamian za wybudowanie tego Obiektu ze środków pozyskanych co najmniej w części z innych źródeł finansowania, w szczególności z pożyczek lub darowizn.

Będzie Pani zamieszkiwać w tym Obiekcie całorocznie na stałe i prowadzić w nim gospodarstwo domowe. Zostanie on na podstawie odrębnej umowy posadowiony na gruncie nie będącym Pani własnością.

Pytania

1. Czy za prawidłowe stanowisko należy uznać, że w okolicznościach zdarzenia przyszłego niniejszego wniosku nabycie przez Panią posiadania oraz własności

Obiektu do dnia 31 grudnia 2024 r. pozwoli uznać wydatek w kwocie B, który zostanie zapłacony przez Panią do dnia 31 grudnia 2024 r., za poniesiony na Pani własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, uprawniający do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT?

2. Czy za prawidłowe stanowisko należy uznać, że w okolicznościach zdarzenia przyszłego niniejszego wniosku nabycie przez Panią posiadania oraz własności Obiektu po dniu 31 grudnia 2024 r. pozwoli uznać wydatek w kwocie B, który zostanie zapłacony przez Panią do dnia 31 grudnia 2024 r., za poniesiony na Pani własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, uprawniający do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT?
3. Czy za prawidłowe stanowisko należy uznać, że w okolicznościach zdarzenia przyszłego niniejszego wniosku wydatek w kwocie B nie zostanie poniesiony na obiekt budowlany przeznaczony na cele rekreacyjne, w rozumieniu art. 21 ust. 28 pkt 2 u.PIT?
4. Czy za prawidłowe stanowisko należy uznać, że w okolicznościach zdarzenia przyszłego niniejszego wniosku brak trwałego związku Obiektu z gruntem nie ma znaczenia dla oceny na gruncie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT tego, że wydatek w kwocie B, który zostanie zapłacony przez Panią do dnia 31 grudnia 2024 r., został poniesiony na Pani własne cele mieszkaniowe, uprawniające do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT?
5. Czy za prawidłowe stanowisko należy uznać, że w okolicznościach zdarzenia przyszłego niniejszego wniosku wydatkowanie przez Panią co najmniej w części środków otrzymanych w ramach zapłaty ceny A na bieżące potrzeby, m.in. na czynsz najmu, oraz sfinansowanie co najmniej w części zapłaty kwoty B tytułem należnej Wykonawcom ceny (wynagrodzenia) w zamian za wybudowanie Obiektu ze środków pozyskanych przez Panią z innych źródeł finansowania, w szczególności z pożyczek lub darowizn, nie ma znaczenia dla oceny na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT tego, że Pani przychód osiągnięty z tytułu ceny A został wydatkowany na Pani własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, uprawniające do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT?

Pani stanowisko w sprawie

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.PIT, cyt.: „1. Źródłami przychodów są:

8) odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

a) 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 określonych w lit. a-c - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany;”

Zgodnie z art. 10 ust. 5 u.PIT, cyt.: „5. W przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę.”

Zgodnie z art. 10 ust. 6 u.PIT, cyt.: „6. W przypadku odpłatnego zbycia po ustaniu wspólności majątkowej małżeńskiej, nabytych do majątku wspólnego małżonków lub wybudowanych w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej nieruchomości lub nabytych do majątku wspólnego małżonków praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego,

w którym nastąpiło ich nabycie do majątku wspólnego małżonków lub ich wybudowanie w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej.

Zgodnie z art. 10 ust. 7 u.PIT, cyt.: „7. Nie stanowi nabycia albo odpłatnego zbycia, o których mowa w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, odpowiednio nabycie albo odpłatne zbycie, w drodze działu spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, do wysokości przysługującego podatnikowi udziału w spadku.”

Zgodnie z art. 19 ust. 1 u.PIT, cyt.: „1. Przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.”

Zgodnie z art. 19 ust. 2 u.PIT, cyt.: „2. Przychodem z odpłatnego zbycia w drodze zamiany nieruchomości lub praw majątkowych, a także innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, u każdej ze stron umowy przenoszącej własność jest wartość nieruchomości, rzeczy lub prawa zbywanego w drodze zamiany. Przepisy ust. 1, 3 i 4 stosuje się odpowiednio.

Zgodnie z art. 19 ust. 3 u.PIT, cyt.: „3. Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.”

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT, cyt.: „1. Wolne od podatku dochodowego są:

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

Zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a i d u.PIT, cyt.: „25. Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się:

1) 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,

d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,

- położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej;”

Zgodnie z art. 21 ust. 26 u.PIT, cyt.: „26. 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 własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d i e, rozumie się również niestanowiące własności lub współwłasności podatnika budynek, lokal lub pomieszczenie,

jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, podatnik nabędzie ich własność lub współwłasność albo spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach, jeżeli uprzednio prawo takie mu nie przysługiwało.”

Zgodnie z art. 21 ust. 28 pkt 2 u.PIT, cyt.: „28. Za wydatki, o których mowa w ust. 25, nie uważa się wydatków poniesionych na:

2) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, adaptację lub remont budynku albo jego części

- przeznaczonych na cele rekreacyjne.”

Zgodnie z art. 30e ust. 1 u.PIT, cyt.: „1. Od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.”

Zgodnie z art. 3 pkt 5 Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U.2024.725 t. j. ze zm.) - dalej jako: u.pb., cyt.: „Ilekroć w ustawie jest mowa o:

6) budowie - należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego;”

Zgodnie z art. 3 pkt 1 u.pb., cyt.: „Ilekroć w ustawie jest mowa o:

1) obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź Obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania Obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;”

Zgodnie z art. 3 pkt 1 u.pb., cyt.: „Ilekroć w ustawie jest mowa o:

5) tymczasowym obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, Obiekty kontenerowe, przenośne wolno stojące maszty antenowe;

Zgodnie z art. 3 pkt 2 u.pb., cyt.: „Ilekroć w ustawie jest mowa o:

2) budynku - należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;

Zgodnie z § 3 pkt 9 Rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz.U.2022.1225 t. j. ze zm.) - dalej jako: r.wtb., cyt.: „Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

9) mieszkaniu - należy przez to rozumieć zespół pomieszczeń mieszkalnych i pomocniczych, mający odrębne wejście, wydzielony stałymi przegrodami budowlanymi, umożliwiającą stały pobyt ludzi i prowadzenie samodzielnego gospodarstwa domowego;”

Zgodnie z § 3 pkt 10 r.wtb., cyt.: „Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

10) pomieszczeniu mieszkalnym - należy przez to rozumieć pokoje w mieszkaniu, a także sypialnie i pomieszczenia do dziennego pobytu ludzi w budynku zamieszkania zbiorowego;”

Zgodnie z § 3 pkt 11 r.wtb., cyt.: „Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

11) pomieszczeniu pomocniczym - należy przez to rozumieć pomieszczenie znajdujące się w obrębie mieszkania lub lokalu użytkowego służące do celów komunikacji

wewnętrznej, higieniczno-sanitarnych, przygotowywania posiłków, z wyjątkiem kuchni zakładów żywienia zbiorowego, a także do przechowywania ubrań, przedmiotów oraz żywności;"

Stanowisko do Pytania nr 1

Z przepisu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT wynika, że jednym z celów mieszkaniowych jest budowa własnego lokalu mieszkalnego.

Ustawodawca w tym przepisie - w odróżnieniu od art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a u.PIT - nie posługuje się pojęciem „lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość”, jako samodzielnego lokalu w rozumieniu art. 2 ust. 1 Ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U.2021.1048 t. j. ze zm.) - dalej jako: u.wl. w zw. z art. 2 ust. 2 u.wl., który w każdym wypadku musi się znajdować w budynku, w rozumieniu art. 3 pkt 2 u.pb. oraz stanowić jego część składową (por. art. 47 KC).

W związku z powyższym „własny lokal mieszkalny”, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, stanowi pojęcie o szerszym zakresie znaczeniowym niż „lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość”.

Jednocześnie ustawodawca - w odróżnieniu od zdefiniowania legalnie pojęcia „lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość” - ani w ustawie o PIT ani w żadnym innym akcie prawnym nie definiuje pojęcia „lokal mieszkalny”. Również przepisy u.pb. nie zawierają definicji legalnej pojęcia „lokalu mieszkalnego”, ograniczając się jedynie do zdefiniowania „budynku mieszkalnego jednorodzinnego” (por. art. 3 ust. 2a u.pb.).

Jedynym zdefiniowanym legalnie pojęciem o zakresie - w świetle wykładni językowej, systemowej i celowościowej - najbliższym znaczeniowo pojęciu „lokal mieszkalny”, jest pojęcie „mieszkania”, w rozumieniu § 3 pkt 9 r.wtb. w zw. z pkt 10 i 11 w tym § 3 r.wtb.

Nie można wszakże z tego wyprowadzić wniosku, że lokal mieszkalny (tj. mieszkanie) może istnieć jedynie tylko w takim obiekcie budowlanym, który zarazem stanowi budynek mieszkalny, w rozumieniu art. 3 pkt 2 u.pb., czy art. 3 pkt 2a u.pb. Jak najbardziej dopuszczalna jest prawnie i faktycznie taka sytuacja, by lokal mieszkalny znajdował się w obiekcie budowlanym niepołączonym trwale z gruntem oraz niebędącym budynkiem.

Jednakże z punktu widzenia ratio legis zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT, opartego na kryterium „celów mieszkaniowych”, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, w takim (niebędącym budynkiem) obiekcie - aby można było uznać, że te cele zostały zrealizowane - musi się znaleźć „mieszkanie”, tak jak to definiują przepisy § 3 pkt 9 r.wtb. w zw. z pkt 10 i 11 w tym § 3 r.wtb.

Brak jest zatem uzasadnionych powodów, by twierdzić, że zamiarem ustawodawcy było ograniczenie zakresu „celów mieszkaniowych” jedynie do realizacji lokali mieszkalnych w budynkach trwale związanych z gruntem i stanowiących część składową gruntu, w rozumieniu art. 48 KC. Ze sformułowania „budowa własnego lokalu mieszkalnego” w żaden sposób nie można wyprowadzić wniosku, że w każdym wypadku ustawodawcy chodziło o lokal mieszkalny znajdujący się w budynku. A zatem skoro ustawodawca jasno i precyzyjnie tego nie rozróżnił w przepisie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, to na zasadzie lege non distinguente należy przyjąć, że dopuszcza w zakresie realizacji „celów mieszkaniowych” budowę lokalu mieszkalnego (mieszkania, w rozumieniu § 3 pkt 9 w zw. z pkt 10 i 11 r.wtb.) również w innym obiekcie budowlanym nie będącym budynkiem.

Z okoliczności zdarzenia przyszłego wynika, że zamierza Pani nabyć prawo własności Obiektu budowlanego niepołączonego trwale z gruntem, który zostanie wybudowany przez Wykonawców wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z jego przeznaczeniem mieszkalnym na Pani zamówienie według uzgodnionego projektu. Obiekt ten będzie wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz będzie posiadał dach, otwory drzwiowe i okienne. Obiekt ten może zostać posadowiony na fundamentach, niemniej nie będzie z nimi trwale związany i będzie mógł zostać odłączony od gruntu (ew. od fundamentów) bez uszkodzenia lub istotnej zmiany

całości oraz bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Obiekt ten nie będzie częścią składową gruntu, w rozumieniu art. 48 KC. Obiekt ten będzie zespołem pomieszczeń mieszkalnych (pokoi i sypialni) i pomocniczych (służących do celów komunikacji wewnętrznej, higieniczno-sanitarnych, przygotowywania posiłków, a także do przechowywania ubrań, przedmiotów oraz żywności), będzie miał odrębne wejście, będzie wydzielony stałymi przegrodami budowlanymi, będzie umożliwiał całoroczny, stały pobyt ludzi i prowadzenie samodzielnego gospodarstwa domowego.

W takich okolicznościach w Pani ocenie Obiekt nie będzie również przeznaczony na cele rekreacyjne, w rozumieniu art. 21 ust. 28 pkt 2 u.PIT, a w związku z tym wydatek w kwocie B będzie mógł zostać uznany za poniesiony na Pani własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT.

Ustawodawca w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT dał podatnikom uprawnienie do podjęcia decyzji co do poniesienia wydatków na własne cele mieszkaniowe przez okres 3 lat od końca roku podatkowego, w którym doszło do odpłatnego zbycia, stanowiącego źródło przychodów, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT. Termin tych 3 lat na skorzystanie z tej ulgi podatkowej ma takie samo zastosowanie zarówno do tych podatników, którzy nabywają prawo własności istniejącego „obiektu mieszkalnego”, jak i tych, którzy dopiero wykonają lub nabędą przyszły - nieistniejący jeszcze - „obiekt mieszkalny”. Należy zauważyć, że wykonanie przyszłego „obiektu mieszkalnego” wymaga w praktyce upływu pewnego czasu niezbędnego do zamówienia projektu, wszczęcia i przeprowadzenia procesu budowlanego, a w końcu realizacji robót budowlanych. Oznacza to również, że - zanim te roboty budowlane nie zostaną wykonane - inwestor nie może nabyć ani prawa własności ani innego prawa rzeczowego do powstającego „obiektu mieszkalnego”, ponieważ jest on w tym wypadku nieistniejącą jeszcze rzeczą przyszłą, a prawa rzeczowe mogą zaistnieć dopiero od chwili powstania rzeczy, w rozumieniu art. 45 KC.

Nie można zatem stawiać w gorszej sytuacji tych podatników, którzy decydują się na wykonanie przyszłego „obiektu mieszkalnego” w stosunku do tych, którzy decydują się na nabycie własności istniejącego „obiektu mieszkalnego”.

Ponieważ ci, którzy decydują się na nabycie własności istniejącego „obiektu mieszkalnego” mogą podjąć decyzję o poniesieniu wydatków na własne cele mieszkaniowe - dla celów skorzystania z tej ulgi podatkowej - choćby nawet ostatniego dnia tego okresu 3 lat i tego dnia zawrzeć umowę notarialną, którą nabędą prawo własności, czy inne rzeczowe do tego Obiektu (por. art. 155 § 1 KC).

To jednak ci, którzy decydują się na wykonanie przyszłego „obiektu mieszkalnego” musieliby w praktyce podjąć decyzję o poniesieniu wydatków na własne cele mieszkaniowe - dla celów skorzystania z tej ulgi podatkowej - a w związku z tym zawrzeć wiążące ich umowy o prace projektowe i o roboty budowlane i wszcząć konieczny administracyjny proces budowlany przed PINB (ze wszelkimi obciążającymi ich skutkami) na długo wcześniej przed upływem tego okresu 3 lat - a do tego przewidzieć (w praktyce nieprzewidywalną) długość okresu inwestycji, tak aby ukończenie robót budowlanych i powstanie projektowanego „obiektu mieszkalnego” oraz cywilistyczne nabycie jego własności, czy innego prawa rzeczowego przypadło przed upływem ostatniego dnia tego okresu (por. akcesję z art. 191 KC w zw. z art. 48 KC, czy też nabycie własności rzeczy przyszłej z art. 155 § 2 KC). W takiej sytuacji nie można zakładać, że takie nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników było zamiarem ustawodawcy przy wprowadzeniu do art. 21 u.PIT z dniem 1 stycznia 2019 r. przepisu ust. 26.

Nie należy tracić z pola widzenia tej okoliczności, że - w świetle art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT - przesłanką zastosowania tego zwolnienia jest wydatkowanie środków odpowiadających przychodowi z odpłatnego zbycia, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT, na własne cele mieszkaniowe w powyższym terminie 3 lat.

Ponieważ dodanie przez ustawodawcę kolejnego kryterium w postaci nabycia prawa rzeczowego do „objektu mieszkalnego” w powyższym terminie 3 lat w praktyce prowadzi do niczym nieuzasadnionego pogorszenia sytuacji prawnej inwestorów w stosunku do sytuacji prawnej nabywców obiektów istniejących, prowadząc w praktyce dla inwestorów - wbrew art. 32 Konstytucji RP w zw. z art. 2 Konstytucji RP - do skrócenia terminu, w jakim muszą podjąć decyzję o rozpoczęciu inwestycji i poniesieniu wydatków na własne cele mieszkaniowe, tak by planowana inwestycja mogła zostać ukończona w powyższym terminie, dlatego - wbrew uwagom projektodawców, jakie podniesiono w uzasadnieniu Projektu (...) - nie można dokonywać wykładni art. 21 ust. 26 u.PIT w sposób, który narusza konstytucyjne zasady równości wszystkich wobec prawa oraz sprawiedliwości społecznej.

W przypadku zatem budowy, rozbudowy, nadbudowy, przebudowy lub remontu własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego należy również inwestorom pozostawić prawo do podjęcia decyzji o rozpoczęciu inwestycji i o poniesieniu wydatków na własne cele mieszkaniowe w każdym dniu tego okresu 3 lat i to choćby nawet ukończenie robót budowlanych nastąpiło po tym terminie 3 lat, w efekcie czego dopiero później dojdzie do nabycia prawa rzeczowego do wybudowanego „objektu mieszkalnego”.

Nie zmienia to faktu, że dla skorzystania z omawianej ulgi podatkowej inwestorzy zobowiązani są do należytego udokumentowania faktu poniesienia - przed upływem tych 3 lat - wydatków na cele mieszkaniowe realizowane przez prowadzoną inwestycję, co najmniej fakturami VAT oraz dowodami zapłaty tych wydatków.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, cyt.: „1. Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.”

Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP, cyt.: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.”

Zgodnie z art. 8 Konstytucji RP, cyt.:

„1. Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.

Ponieważ nie istnieje żadna istotna cecha relewantna - tj. taką, która w ocenie ustawodawcy miałyby istotnie uzasadniać zróżnicowanie sytuacji prawnej inwestorów w stosunku do sytuacji prawnej nabywców obiektów istniejących, uniemożliwiając inwestorom wykorzystanie w całości terminu 3 lat na podjęcie decyzji o rozpoczęciu inwestycji i o poniesieniu wydatków na własne cele mieszkaniowe, dlatego chwila nabycia prawa do „objektu mieszkalnego” wybudowanego w efekcie wykonanych przez inwestorów robót budowlanych nie może mieć żadnego znaczenia dla skorzystania przez nich z omawianej ulgi podatkowej.

Brak jest podstaw, by twierdzić, że po 1 stycznia 2019 r. i wprowadzeniu art. 21 ust. 26 u. PIT wolą ustawodawcy było promowanie obrotu „objektami mieszkalnymi” na rynku wtórnym i stawianie tego obrotu w korzystniejszej sytuacji w stosunku do obrotu „objektami mieszkalnymi” na rynku pierwotnym, oraz stawianie inwestorów w sytuacji trudniejszej z punktu widzenia udzielonego im przez ustawodawcę czasu na podjęcie decyzji o wydatkowaniu swych przychodów z odpłatnego zbycia, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT, na własne cele mieszkaniowe.

Powyższe stanowisko nie prowadzi do ryzyka nadużyć w korzystaniu z ulgi podatkowej z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT, ponieważ w toku odpowiedniego postępowania NUS może zweryfikować, czy i jakie wydatki, i w jaki sposób udokumentowane, inwestor - w terminie

przed upływem tych 3 lat - poniósł na inwestycję w „obiekt mieszkalny”, czy wydatki te zostały poniesione definitywnie i nie zostały/zostaną zwrócone inwestorowi w jakiegokolwiek formie oraz czy prowadzona inwestycja ma za swój przedmiot „obiekt mieszkalny”, spełniający kryterium własnych celów mieszkaniowych, czy została ukończona, a jeśli nie, czy zaistniały przeszkody uniemożliwiające wykonanie „objektu mieszkalnego”, nabycie do niego wymaganego prawa rzeczowego, czy też rozpoczęcie jego użytkowania. Natomiast w efekcie powyższego stanowiska dochodzi do pożądanej eliminacji nierówności sytuacji prawnej nabywców istniejących „objektów mieszkalnych” na rynku wtórnym oraz sytuacji prawnej inwestorów przyszłych „objektów mieszkalnych” na rynku pierwotnym.

Ponadto należy podnieść, że w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT ustawodawca oczekuje, że przychód uzyskany z odpłatnego zbycia, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT, zostanie przez podatnika „wydatkowany” na własne cele mieszkaniowe.

Brak jest jakichkolwiek podstaw, by twierdzić, że - normując przesłankę wydatkowania tego przychodu - ustawodawca miał na celu w praktyce spowodować taki skutek, aby otrzymane przez podatnika mienie (np. środki pieniężne) - odpowiadające temu przychodowi - podatnik zmuszony był „zamrozić” (np. przechowywać w gotówce) do czasu podjęcia decyzji o jego wydatkowaniu na własne cele mieszkaniowe. Byłoby to nieracjonalne ograniczenie obrotu, skoro nawet wpłata tych środków pieniężnych na rachunek bankowy podatnika przy akcie notarialnym zbycia powoduje w praktyce, że właścicielem tych środków staje się bank, a zatem de facto dochodzi do ich cywilistycznego „wydatkowania” z równoczesnym powstaniem jedynie roszczenia podatnika - jako właściciela rachunku bankowego - przeciwko bankowi o ich wypłatę na jego dyspozycję. Nie mogło zatem chodzić ustawodawcy - gdy normował tę przesłankę „wydatkowania” przychodu - o takie irracjonalne ograniczenie obrotu mieniem (np. środkami pieniężnymi), jakie podatnik otrzymał w zamian za to odpłatne zbycie. Podatnik nie ma zatem - dla celów skorzystania z tej ulgi podatkowej - obowiązku przechowywania tego mienia do czasu jego wydatkowania na cele mieszkaniowe. Ustawodawca dopuszcza możliwość jego zużycia np. na bieżące potrzeby życiowe, byleby tylko w międzyczasie podatnik pozyskał kolejne mienie (np. środki pieniężne), z którego pokryje koszty realizacji celów mieszkaniowych w terminie do upływu tych 3 lat.

Jeżeli zatem w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT ustawodawca wymaga „wydatkowania przychodu” chodzi mu o definitywne wyzbycie się przez podatnika w terminie do upływu tych 3 lat jakiegokolwiek składnika spośród posiadanego mienia na pokrycie kosztów realizacji celów mieszkaniowych do wysokości osiągniętego przychodu z odpłatnego zbycia, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT.

Powyższe stanowisko znajduje swoje odzwierciedlenia w końcowej treści art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT, cyt.: „udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych;”

Podsumowując, za prawidłowe stanowisko należy uznać, że w okolicznościach zdarzenia przyszłego niniejszego wniosku nabycie przez Panią posiadania oraz własności Obiektu do dnia 31 grudnia 2024 r. pozwoli uznać wydatek w kwocie B, który zostanie zapłacony przez Panią do dnia 31 grudnia 2024 r., za poniesiony na Pani własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, uprawniający do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT.

Stanowisko do Pytania nr 2

Z przepisu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT wynika, że jednym z celów mieszkaniowych jest budowa własnego lokalu mieszkalnego.

Ustawodawca w tym przepisie - w odróżnieniu od art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a u.PIT - nie posługuje się pojęciem „lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość”, jako samodzielnego lokalu w rozumieniu art. 2 ust. 1 Ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U.2021.1048 t. j. ze zm.) - dalej jako: u.wl. w zw. z art. 2 ust. 2 u.wl.,

który w każdym wypadku musi się znajdować w budynku, w rozumieniu art. 3 pkt 2 u.pb. oraz stanowić jego część składową (por. art. 47 KC).

W związku z powyższym „własny lokal mieszkalny”, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, stanowi pojęcie o szerszym zakresie znaczeniowym niż „lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość”.

Jednocześnie ustawodawca - w odróżnieniu od zdefiniowania legalnie pojęcia „lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość” - ani w ustawie o PIT ani w żadnym innym akcie prawnym nie definiuje pojęcia „lokal mieszkalny”. Również przepisy u.pb. nie zawierają definicji legalnej pojęcia „lokalu mieszkalnego”, ograniczając się jedynie do zdefiniowania „budynku mieszkalnego jednorodzinnego” (por. art. 3 ust. 2a u.pb.).

Jedynym zdefiniowanym legalnie pojęciem o zakresie - w świetle wykładni językowej, systemowej i celowościowej - najbliższym znaczeniowo pojęciu „lokal mieszkalny”, jest pojęcie „mieszkania”, w rozumieniu § 3 pkt 9 r.wtb. w zw. z pkt 10 i 11 w tym § 3 r.wtb.

Nie można wszakże z tego wyprowadzić wniosku, że lokal mieszkalny (tj. mieszkanie) może istnieć jedynie tylko w takim obiekcie budowlanym, który zarazem stanowi budynek mieszkalny, w rozumieniu art. 3 pkt 2 u.pb., czy art. 3 pkt 2a u.pb. Jak najbardziej dopuszczalna jest prawnie i faktycznie taka sytuacja, by lokal mieszkalny znajdował się w obiekcie budowlanym niepołączonym trwale z gruntem oraz niebędącym budynkiem.

Jednakże z punktu widzenia ratio legis zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT, opartego na kryterium „celów mieszkaniowych”, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, w takim (niebędącym budynkiem) obiekcie - aby można było uznać, że te cele zostały zrealizowane - musi się znaleźć „mieszkanie”, tak jak to definiują przepisy § 3 pkt 9 r.wtb. w zw. z pkt 10 i 11 w tym § 3 r.wtb.

Brak jest zatem uzasadnionych powodów, by twierdzić, że zamiarem ustawodawcy było ograniczenie zakresu „celów mieszkaniowych” jedynie do realizacji lokali mieszkalnych w budynkach trwale związanych z gruntem i stanowiących część składową gruntu, w rozumieniu art. 48 KC. Ze sformułowania „budowa własnego lokalu mieszkalnego” w żaden sposób nie można wyprowadzić wniosku, że w każdym wypadku ustawodawcy chodziło o lokal mieszkalny znajdujący się w budynku. A zatem skoro ustawodawca jasno i precyzyjnie tego nie rozróżnił w przepisie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, to na zasadzie lege non distinguente należy przyjąć, że dopuszcza w zakresie realizacji „celów mieszkaniowych” budowę lokalu mieszkalnego (mieszkania, w rozumieniu § 3 pkt 9 w zw. z pkt 10 i 11 r.wtb.) również w innym obiekcie budowlanym nie będącym budynkiem.

Z okoliczności zdarzenia przyszłego wynika, że zamierza Pani nabyć prawo własności Obiektu budowlanego niepołączonego trwale z gruntem, który zostanie wybudowany przez Wykonawców wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z jego przeznaczeniem mieszkalnym na Pani zamówienie według uzgodnionego projektu. Obiekt ten będzie wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz będzie posiadał dach, otwory drzwiowe i okienne. Obiekt ten może zostać posadowiony na fundamentach, niemniej nie będzie z nimi trwale związany i będzie mógł zostać odłączony od gruntu (ew. od fundamentów) bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości oraz bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Obiekt ten nie będzie częścią składową gruntu, w rozumieniu art. 48 KC. Obiekt ten będzie zespołem pomieszczeń mieszkalnych (pokoi i sypialni) i pomocniczych (służących do celów komunikacji wewnętrznej, higieniczno-sanitarnych, przygotowywania posiłków, a także do przechowywania ubrań, przedmiotów oraz żywności), będzie miał odrębne wejście, będzie wydzielony stałymi przegrodami budowlanymi, będzie umożliwiał całoroczny, stały pobyt ludzi i prowadzenie samodzielnego gospodarstwa domowego.

W takich okolicznościach w Pani ocenie Obiekt nie będzie również przeznaczony na cele rekreacyjne, w rozumieniu art. 21 ust. 28 pkt 2 u.PIT, a w związku z tym wydatek w kwocie B będzie mógł zostać uznany za poniesiony na Pani własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT.

Ustawodawca w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT dał podatnikom uprawnienie do podjęcia decyzji co do poniesienia wydatków na własne cele mieszkaniowe przez okres 3 lat od końca roku podatkowego, w którym doszło do odpłatnego zbycia, stanowiącego źródło przychodów, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT. Termin tych 3 lat na skorzystanie z tej ulgi podatkowej ma takie samo zastosowanie zarówno do tych podatników, którzy nabywają prawo własności istniejącego „obiekту mieszkalnego”, jak i tych, którzy dopiero wykonają lub nabędą przyszły - nieistniejący jeszcze - „obiekt mieszkalny”. Należy zauważyć, że wykonanie przyszłego „obiekту mieszkalnego” wymaga w praktyce upływu pewnego czasu niezbędnego do zamówienia projektu, wszczęcia i przeprowadzenia procesu budowlanego, a w końcu realizacji robót budowlanych. Oznacza to również, że - zanim te roboty budowlane nie zostaną wykonane - inwestor nie może nabyć ani prawa własności ani innego prawa rzeczowego do powstającego „obiekту mieszkalnego”, ponieważ jest on w tym wypadku nieistniejącą jeszcze rzeczą przyszłą, a prawa rzeczowe mogą zaistnieć dopiero od chwili powstania rzeczy, w rozumieniu art. 45 KC.

Nie można zatem stawiać w gorszej sytuacji tych podatników, którzy decydują się na wykonanie przyszłego „obiekту mieszkalnego” w stosunku do tych, którzy decydują się na nabycie własności istniejącego „obiekту mieszkalnego”.

Ponieważ ci, którzy decydują się na nabycie własności istniejącego „obiekту mieszkalnego” mogą podjąć decyzję o poniesieniu wydatków na własne cele mieszkaniowe - dla celów skorzystania z tej ulgi podatkowej - choćby nawet ostatniego dnia tego okresu 3 lat i tego dnia zawrzeć umowę notarialną, którą nabędą prawo własności, czy inne rzeczowe do tego Obiekту (por. art. 155 § 1 KC).

To jednak ci, którzy decydują się na wykonanie przyszłego „obiekту mieszkalnego” musieliby w praktyce podjąć decyzję o poniesieniu wydatków na własne cele mieszkaniowe - dla celów skorzystania z tej ulgi podatkowej - a w związku z tym zawrzeć wiążące ich umowy o prace projektowe i o roboty budowlane i wszcząć konieczny administracyjny proces budowlany przed PINB (ze wszelkimi obciążającymi ich skutkami) na długo wcześniej przed upływem tego okresu 3 lat - a do tego przewidzieć (w praktyce nieprzewidywalną) długość okresu inwestycji, tak aby ukończenie robót budowlanych i powstanie projektowanego „obiekту mieszkalnego” oraz cywilistyczne nabycie jego własności, czy innego prawa rzeczowego przypadło przed upływem ostatniego dnia tego okresu (por. akcesję z art. 191 KC w zw. z art. 48 KC, czy też nabycie własności rzeczy przyszłej z art. 155 § 2 KC). W takiej sytuacji nie można zakładać, że takie nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników było zamiarem ustawodawcy przy wprowadzeniu do art. 21 u.PIT z dniem 1 stycznia 2019 r. przepisu ust. 26.

Nie należy tracić z pola widzenia tej okoliczności, że - w świetle art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT - przesłanką zastosowania tego zwolnienia jest wydatkowanie środków odpowiadających przychodowi z odpłatnego zbycia, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT, na własne cele mieszkaniowe w powyższym terminie 3 lat.

Ponieważ dodanie przez ustawodawcę kolejnego kryterium w postaci nabycia prawa rzeczowego do „obiekту mieszkalnego” w powyższym terminie 3 lat w praktyce prowadzi do niczym nieuzasadnionego pogorszenia sytuacji prawnej inwestorów w stosunku do sytuacji prawnej nabywców obiektów istniejących, prowadząc w praktyce dla inwestorów - wbrew art. 32 Konstytucji RP w zw. z art. 2 Konstytucji RP - do skrócenia terminu, w jakim muszą podjąć decyzję o rozpoczęciu inwestycji i poniesieniu wydatków na własne cele mieszkaniowe, tak by planowana inwestycja mogła zostać ukończona w powyższym terminie, dlatego - wbrew uwagom projektodawców, jakie podniesiono w uzasadnieniu Projektu VIII.2854 - nie można dokonywać wykładni art. 21 ust. 26 u.PIT w sposób, który narusza konstytucyjne zasady równości wszystkich wobec prawa oraz sprawiedliwości społecznej.

W przypadku zatem budowy, rozbudowy, nadbudowy, przebudowy lub remontu własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego należy również inwestorom pozostawić prawo do podjęcia decyzji o rozpoczęciu inwestycji i o poniesieniu wydatków na własne cele mieszkaniowe w każdym dniu tego okresu 3 lat i to choćby nawet ukończenie robót budowlanych nastąpiło po tym terminie 3 lat, w efekcie czego dopiero później dojdzie do nabycia prawa rzeczowego do wybudowanego „objektu mieszkalnego”.

Nie zmienia to faktu, że dla skorzystania z omawianej ulgi podatkowej inwestorzy zobowiązani są do należytego udokumentowania faktu poniesienia - przed upływem tych 3 lat - wydatków na cele mieszkaniowe realizowane przez prowadzoną inwestycję, co najmniej fakturami VAT oraz dowodami zapłaty tych wydatków.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, cyt.: „1. Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.”

Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP, cyt.: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.”

Zgodnie z art. 8 Konstytucji RP, cyt.:

„1. Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.”

Ponieważ nie istnieje żadna cecha relewantna - tj. taką, która w ocenie ustawodawcy miałaby istotnie uzasadniać zróżnicowanie sytuacji prawnej inwestorów w stosunku do sytuacji prawnej nabywców obiektów istniejących, uniemożliwiając inwestorom wykorzystanie w całości terminu 3 lat na podjęcie decyzji o rozpoczęciu inwestycji i o poniesieniu wydatków na własne cele mieszkaniowe, dlatego chwila nabycia prawa do „objektu mieszkalnego” wybudowanego w efekcie wykonanych przez inwestorów robót budowlanych nie może mieć żadnego znaczenia dla skorzystania przez nich z omawianej ulgi podatkowej.

Brak jest podstaw, by twierdzić, że po 1 stycznia 2019 r. i wprowadzeniu art. 21 ust. 26 u. PIT wolą ustawodawcy było promowanie obrotu „objektami mieszkalnymi” na rynku wtórnym i stawianie tego obrotu w korzystniejszej sytuacji w stosunku do obrotu „objektami mieszkalnymi” na rynku pierwotnym, oraz stawianie inwestorów w sytuacji trudniejszej z punktu widzenia udzielonego im przez ustawodawcę czasu na podjęcie decyzji o wydatkowaniu swych przychodów z odpłatnego zbycia, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT, na własne cele mieszkaniowe.

Powyższe stanowisko nie prowadzi do ryzyka nadużyć w korzystaniu z ulgi podatkowej z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT, ponieważ w toku odpowiedniego postępowania NUS może zweryfikować, czy i jakie wydatki, i w jaki sposób udokumentowane, inwestor - w terminie przed upływem tych 3 lat - poniósł na inwestycję w „obiekt mieszkalny”, czy wydatki te zostały poniesione definitywnie i nie zostały/zostaną zwrócone inwestorowi w jakiegokolwiek formie oraz czy prowadzona inwestycja ma za swój przedmiot „obiekt mieszkalny”, spełniający kryterium własnych celów mieszkaniowych, czy została ukończona, a jeśli nie, czy zaistniały przeszkody uniemożliwiające wykonanie „objektu mieszkalnego”, nabycie do niego wymaganego prawa rzeczowego, czy też rozpoczęcie jego użytkowania. Natomiast w efekcie powyższego stanowiska dochodzi do pożądanej eliminacji nierówności sytuacji prawnej nabywców istniejących „objektów mieszkalnych” na rynku wtórnym oraz sytuacji prawnej inwestorów przyszłych „objektów mieszkalnych” na rynku pierwotnym.

Ponadto należy podnieść, że w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT ustawodawca oczekuje, że przychód uzyskany z odpłatnego zbycia, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT, zostanie przez podatnika „wydatkowany” na własne cele mieszkaniowe.

Brak jest jakichkolwiek podstaw, by twierdzić, że - normując przesłankę wydatkowania tego przychodu - ustawodawca miał na celu w praktyce spowodować taki skutek, aby otrzymane przez podatnika mienie (np. środki pieniężne) - odpowiadające temu przychodowi - podatnik zmuszony był „zamrozić” (np. przechowywać w gotówce) do czasu podjęcia decyzji o jego wydatkowaniu na własne cele mieszkaniowe. Byłoby to nieracjonalne ograniczenie obrotu, skoro nawet wpłata tych środków pieniężnych na rachunek bankowy podatnika przy akcie notarialnym zbycia powoduje w praktyce, że właścicielem tych środków staje się bank, a zatem de facto dochodzi do ich cywilistycznego „wydatkowania” z równoczesnym powstaniem jedynie roszczenia podatnika - jako właściciela rachunku bankowego - przeciwko bankowi o ich wypłatę na jego dyspozycję. Nie mogło zatem chodzić ustawodawcy - gdy normował tę przesłankę „wydatkowania” przychodu - o takie irracjonalne ograniczenie obrotu mieniem (np. środkami pieniężnymi), jakie podatnik otrzymał w zamian za to odpłatne zbycie. Podatnik nie ma zatem - dla celów skorzystania z tej ulgi podatkowej - obowiązku przechowywania tego mienia do czasu jego wydatkowania na cele mieszkaniowe. Ustawodawca dopuszcza możliwość jego zużycia np. na bieżące potrzeby życiowe, byleby tylko w międzyczasie podatnik pozyskał kolejne mienie (np. środki pieniężne), z którego pokryje koszty realizacji celów mieszkaniowych w terminie do upływu tych 3 lat.

Jeżeli zatem w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT ustawodawca wymaga „wydatkowania przychodu” chodzi mu o definitywne wyzbycie się przez podatnika w terminie do upływu tych 3 lat jakiegokolwiek składnika spośród posiadanego mienia na pokrycie kosztów realizacji celów mieszkaniowych do wysokości osiągniętego przychodu z odpłatnego zbycia, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT.

Powyższe stanowisko znajduje swoje odzwierciedlenia w końcowej treści art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT, cyt.: „udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych;”

Podsumowując, za prawidłowe stanowisko należy uznać, że w okolicznościach zdarzenia przyszłego niniejszego wniosku nabycie przez Panią posiadania oraz własności Obiektu po dniu 31 grudnia 2024 r. pozwoli uznać wydatek w kwocie B, który zostanie zapłacony przez Panią do dnia 31 grudnia 2024 r., za poniesiony na Pani własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, uprawniający do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT

Stanowisko do Pytania nr 3

Z okoliczności zdarzenia przyszłego wynika, że zamierza Pani nabyć prawo własności Obiektu budowlanego niepołączonego trwale z gruntem, który zostanie wybudowany przez Wykonawców wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z jego przeznaczeniem mieszkalnym na Pani zamówienie według uzgodnionego projektu. Obiekt ten będzie wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz będzie posiadał dach, otwory drzwiowe i okienne. Obiekt ten może zostać posadowiony na fundamentach, niemniej nie będzie z nimi trwale związany i będzie mógł zostać odłączony od gruntu (ew. od fundamentów) bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości oraz bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Obiekt ten nie będzie częścią składową gruntu, w rozumieniu art. 48 KC. Obiekt ten będzie zespołem pomieszczeń mieszkalnych (pokoi i sypialni) i pomocniczych (służących do celów komunikacji wewnętrznej, higieniczno-sanitarnych, przygotowywania posiłków, a także do przechowywania ubrań, przedmiotów oraz żywności), będzie miał odrębne wejście, będzie wydzielony stałymi przegrodami budowlanymi, będzie umożliwiał całoroczny, stały pobyt ludzi i prowadzenie samodzielnego gospodarstwa domowego. Pani do dnia odbioru tego Obiektu będzie wynajmować inny lokal mieszkalny. Ponadto nie ma Pani innego tytułu do lokalu mieszkalnego, zaspokajającego Pani potrzeby mieszkaniowe. W krótkim czasie po dniu odbioru Obiektu (potrzebnym dla Pani jedynie do przeprowadzki do Obiektu) dotychczasowy stosunek najmu ustanie, a jedynym sposobem zaspokojenia Pani potrzeb mieszkaniowych będzie zamieszkanie w tym Obiekcie. Będzie Pani zamieszkiwać w tym

Obiekcie całorocznie na stałe i prowadzić w nim gospodarstwo domowe. Zostanie on na podstawie odrębnej umowy posadowiony na gruncie nie będącym Pani własnością.

W Pani ocenie, występujące w art. 21 ust. 28 pkt 2 u.PIT sformułowania „przeznaczone na cele rekreacyjne” nie można rozumieć w taki sposób, że obejmuje swoim zakresem znaczeniowym obiekty umożliwiające całoroczny, stały pobyt ludzi i prowadzenie samodzielnego gospodarstwa domowego - obiekty te bowiem są przeznaczone na cele mieszkalne, a nie jedynie rekreacyjne.

W takich okolicznościach w Pani ocenie Obiekt nie będzie przeznaczony na cele rekreacyjne, w rozumieniu art. 21 ust. 28 pkt 2 u.PIT, a w związku z tym wydatek w kwocie B będzie mógł zostać uznany za poniesiony na Pani własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT.

Podsumowując, za prawidłowe stanowisko należy uznać, że w okolicznościach zdarzenia przyszłego niniejszego wniosku wydatek w kwocie B nie zostanie poniesiony na obiekt budowlany przeznaczony na cele rekreacyjne, w rozumieniu art. 21 ust. 28 pkt 2 u.PIT.

Stanowisko do Pytania nr 4

Z przepisu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT wynika, że jednym z celów mieszkaniowych jest budowa własnego lokalu mieszkalnego.

Ustawodawca w tym przepisie - w odróżnieniu od art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a u.PIT - nie posługuje się pojęciem „lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość”, jako samodzielnego lokalu w rozumieniu art. 2 ust. 1 Ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U.2021.1048 t. j. ze zm.) - dalej jako: u.wl. w zw. z art. 2 ust. 2 u.wl., który w każdym wypadku musi się znajdować w budynku, w rozumieniu art. 3 pkt 2 u.pb. oraz stanowić jego część składową (por. art. 47 KC).

W związku z powyższym „własny lokal mieszkalny”, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, stanowi pojęcie o szerszym zakresie znaczeniowym niż „lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość”.

Jednocześnie ustawodawca - w odróżnieniu od zdefiniowania legalnie pojęcia „lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość” - ani w ustawie o PIT ani w żadnym innym akcie prawnym nie definiuje pojęcia „lokal mieszkalny”. Również przepisy u.pb. nie zawierają definicji legalnej pojęcia „lokalu mieszkalnego”, ograniczając się jedynie do zdefiniowania „budynku mieszkalnego jednorodzinnego” (por. art. 3 ust. 2a u.pb.).

Jedynym zdefiniowanym legalnie pojęciem o zakresie - w świetle wykładni językowej, systemowej i celowościowej - najbliższym znaczeniowo pojęciu „lokal mieszkalny”, jest pojęcie „mieszkania”, w rozumieniu § 3 pkt 9 r.wtb. w zw. z pkt 10 i 11 w tym § 3 r.wtb.

Nie można wszakże z tego wyprowadzić wniosku, że lokal mieszkalny (tj. mieszkanie) może istnieć jedynie tylko w takim obiekcie budowlanym, który zarazem stanowi budynek mieszkalny, w rozumieniu art. 3 pkt 2 u.pb., czy art. 3 pkt 2a u.pb. Jak najbardziej dopuszczalna jest prawnie i faktycznie taka sytuacja, by lokal mieszkalny znajdował się w obiekcie budowlanym niepołączonym trwale z gruntem oraz niebędącym budynkiem.

Jednakże z punktu widzenia ratio legis zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT, opartego na kryterium „celów mieszkaniowych”, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, w takim (niebędącym budynkiem) obiekcie - aby można było uznać, że te cele zostały zrealizowane - musi się znaleźć „mieszkanie”, tak jak to definiują przepisy § 3 pkt 9 r.wtb. w zw. z pkt 10 i 11 w tym § 3 r.wtb.

Brak jest zatem uzasadnionych powodów, by twierdzić, że zamiarem ustawodawcy było ograniczenie zakresu „celów mieszkaniowych” jedynie do realizacji lokali mieszkalnych w budynkach trwale związanych z gruntem i stanowiących część składową gruntu, w rozumieniu art. 48 KC. Ze sformułowania „budowa własnego lokalu mieszkalnego” w żaden sposób nie można wyprowadzić wniosku, że w każdym wypadku ustawodawcy chodziło o lokal mieszkalny znajdujący się w budynku. A zatem skoro ustawodawca jasno i

precyzyjnie tego nie rozróżnił w przepisie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, to na zasadzie lege non distinguente należy przyjąć, że dopuszcza w zakresie realizacji „celów mieszkaniowych” budowę lokalu mieszkalnego (mieszkania, w rozumieniu § 3 pkt 9 w zw. z pkt 10 i 11 r.wtb.) również w innym obiekcie budowlanym nie będącym budynkiem.

Z okoliczności zdarzenia przyszłego wynika, że zamierza Pani nabyć prawo własności Obiektu budowlanego niepołączonego trwale z gruntem, który zostanie wybudowany przez Wykonawców wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z jego przeznaczeniem mieszkalnym na Pani zamówienie według uzgodnionego projektu. Obiekt ten będzie wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz będzie posiadał dach, otwory drzwiowe i okienne. Obiekt ten może zostać posadowiony na fundamentach, niemniej nie będzie z nimi trwale związany i będzie mógł zostać odłączony od gruntu (ew. od fundamentów) bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości oraz bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Obiekt ten nie będzie częścią składową gruntu, w rozumieniu art. 48 KC. Obiekt ten będzie zespołem pomieszczeń mieszkalnych (pokoi i sypialni) i pomocniczych (służących do celów komunikacji wewnętrznej, higieniczno-sanitarnych, przygotowywania posiłków, a także do przechowywania ubrań, przedmiotów oraz żywności), będzie miał odrębne wejście, będzie wydzielony stałymi przegrodami budowlanymi, będzie umożliwiał całoroczny, stały pobyt ludzi i prowadzenie samodzielnego gospodarstwa domowego.

Podsumowując, za prawidłowe stanowisko należy uznać, że w okolicznościach zdarzenia przyszłego niniejszego wniosku brak trwałego związku Obiektu z gruntem nie ma znaczenia dla oceny na gruncie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT tego, że wydatek w kwocie B, który zostanie zapłacony przez Panią do dnia 31 grudnia 2024 r., został poniesiony na Pani własne cele mieszkaniowe, uprawniające do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT.

Stanowisko do Pytania nr 5

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT ustawodawca oczekuje, iż przychód uzyskany z odpłatnego zbycia, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT, zostanie przez podatnika „wydatkowany” na własne cele mieszkaniowe.

Brak jest jakichkolwiek podstaw, by twierdzić, że - normując przesłankę wydatkowania tego przychodu - ustawodawca miał na celu w praktyce spowodować taki skutek, aby otrzymane przez podatnika mienie (np. środki pieniężne) - odpowiadające temu przychodowi - podatnik zmuszony był „zamrozić” (np. przechowywać w gotówce) do czasu podjęcia decyzji o jego wydatkowaniu na własne cele mieszkaniowe. Byłoby to nieracjonalne ograniczenie obrotu, skoro nawet wpłata tych środków pieniężnych na rachunek bankowy podatnika przy akcie notarialnym zbycia powoduje w praktyce, że właścicielem tych środków staje się bank, a zatem de facto dochodzi do ich cywilistycznego „wydatkowania” z równoczesnym powstaniem jedynie roszczenia podatnika - jako właściciela rachunku bankowego - przeciwko bankowi o ich wypłatę na jego dyspozycję. Nie mogło zatem chodzić ustawodawcy - gdy normował tę przesłankę „wydatkowania” przychodu - o takie irracjonalne ograniczenie obrotu mieniem (np. środkami pieniężnymi), jakie podatnik otrzymał w zamian za to odpłatne zbycie. Podatnik nie ma zatem - dla celów skorzystania z tej ulgi podatkowej - obowiązku przechowywania tego mienia do czasu jego wydatkowania na cele mieszkaniowe. Ustawodawca dopuszcza możliwość jego zużycia np. na bieżące potrzeby życiowe, byleby tylko w międzyczasie podatnik pozyskał kolejne mienie (np. środki pieniężne), z którego pokryje koszty realizacji celów mieszkaniowych w terminie do upływu tych 3 lat.

Jeżeli zatem w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT ustawodawca wymaga „wydatkowania przychodu” chodzi mu o definitywne wyzbycie się przez podatnika w terminie do upływu tych 3 lat jakiegokolwiek składnika spośród posiadanego mienia na pokrycie kosztów realizacji celów mieszkaniowych do wysokości osiągniętego przychodu z odpłatnego zbycia, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT.

Powyższe stanowisko znajduje swoje odzwierciedlenia w końcowej treści art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT, cyt.: „udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych;”

Z okoliczności zdarzenia przyszłego wynika, że Pani w okresie po dniu 8 czerwca 2021 r. wydatkowała co najmniej w części środki otrzymane w ramach zapłaty ceny A na bieżące potrzeby, m.in. na czynsz wskazanego powyżej najmu, a w związku z tym dokona Pani zapłaty kwoty B tytułem należnej Wykonawcom ceny (wynagrodzenia) w zamian za wybudowanie tego Obiektu ze środków pozyskanych co najmniej w części z innych źródeł finansowania, w szczególności z pożyczek lub darowizn.

Niemniej jednak fakt pozyskania przez Panią środków na zapłatę kwoty B, co najmniej w części z pożyczek lub darowizn, nie ma żadnego znaczenia - w świetle art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT - ponieważ istotny jest jedynie fakt, że Wnioskodawczyni wydatkuje środki, odpowiadające przychodowi z odpłatnego zbycia, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.PIT, na własne cele mieszkaniowe. Źródło zaś, z jakiego środki te zostaną faktycznie pozyskane (sfinansowane), nie jest okolicznością istotną dla oceny czy do tego wydatkowania doszło.

Podsumowując, za prawidłowe stanowisko należy uznać, że w okolicznościach zdarzenia przyszłego niniejszego wniosku wydatkowanie przez Panią co najmniej w części środków otrzymanych w ramach zapłaty ceny A na bieżące potrzeby, m.in. na czynsz najmu, oraz sfinansowanie co najmniej w części zapłaty kwoty B tytułem należnej Wykonawcom ceny (wynagrodzenia) w zamian za wybudowanie Obiektu ze środków pozyskanych przez Panią z innych źródeł finansowania, w szczególności z pożyczek lub darowizn, nie ma znaczenia dla oceny na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT tego, że Pani przychód osiągnięty z tytułu ceny A został wydatkowany na Pani własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d u.PIT, uprawniające do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.PIT.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.):

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

Źródła przychodów

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

Jednym ze źródeł przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

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

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

W przypadku 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.

Zaznaczyć należy, że pod pojęciem nabycia rozumie się wszelkie prawem przewidziane formy przeniesienia tytułu własności z jednego podmiotu na drugi. W szczególności będą to czynności cywilnoprawne: odpłatne np. umowa sprzedaży czy umowa zamiany, a także nieodpłatne, np. umowa darowizny czy dziedziczenie.

Jak wynika z art. 888 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.):

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

Z uwagi na fakt, że sprzedaż w 2021 r. lokalu mieszkalnego nabytego w darowiźnie w 2019 r. dokonała Pani przed upływem 5 lat licząc od końca roku podatkowego w którym nastąpiło nabycie, to dochód ze sprzedaży tego lokalu powinien podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Odpłatne zbycie nieruchomości

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

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

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

Podstawą obliczenia podatku, 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.

W myśl 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.

Z kolei jak stanowi art. 19 ust. 3 ww. ustawy:

Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Natomiast w myśl art. 19 ust. 4 ww. ustawy:

Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie odpłatnego zbycia znacznie odbiega od wartości rynkowej nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość z uwzględnieniem opinii

biegłego lub biegłych. Jeżeli wartość ustalona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi zbywający.

Zgodnie z powyższym, przychodem z odpłatnego zbycia jest wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, o ile odpowiada wartości rynkowej, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez zbywającego, które są konieczne, aby transakcja mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością). Można do takich kosztów zaliczyć np.: koszty wyceny sprzedawanej nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego, koszty pośrednictwa w sprzedaży nieruchomości, wydatki związane ze sporządzeniem przez notariusza umowy cywilnoprawnej, koszty i opłaty sądowe, o ile były ponoszone przez zbywcę. Pomędzy tymi wydatkami a dokonaniem zbycia musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy.

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

W przypadku nabycia odpłatnego, zastosowanie znajdzie art. 22 ust. 6c, w myśl którego:

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

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

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.

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

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

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

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie natomiast 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.

W myśl art. 30e ust. 5 ww. ustawy:

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

Przy czym w świetle z art. 30e ust. 7 tejże ustawy:

W przypadku niewypełnienia warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 podatnik jest obowiązany do złożenia korekty zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, i do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu, o którym mowa w art. 45 ust. 4 pkt 4, do dnia zapłaty podatku łącznie.

Stosownie do art. 45 ust. 1a pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

W terminie określonym w ust. 1 (od dnia 15 lutego do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym) podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu odrębne zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e.

Zwolnienie podatkowe

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.

Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

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.

Aby dochód z tytułu sprzedaży nieruchomości był w całości zwolniony z podatku dochodowego, to cały przychód ze sprzedanej nieruchomości musi być wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały m.in. w art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy.

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

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

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

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

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

Stosownie do art. 21 ust. 26 ww. ustawy:

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

ich własność lub współwłasność albo spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach, jeżeli uprzednio prawo takie mu nie przysługiwało.

Na podstawie art. 21 ust. 28 ww. ustawy:

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

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

Podkreślenia wymaga, że zwolnienia podatkowe oraz ulgi są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, dlatego do interpretacji przepisów ustanawiających zwolnienia podatkowe, jak również ulgi, należy stosować wykładnię ścisłą, która nie wychodzi poza literalne brzmienie przepisów. Stąd też, prawo do przedmiotowego zwolnienia przysługuje podatnikowi tylko i wyłącznie w sytuacji spełnienia wszystkich przesłanek wskazanych w przepisie prawa. Należy również zastrzec, że w przypadku korzystania z ulg i zwolnień podatkowych, wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązek udowodnienia, że określony wydatek został poniesiony przy spełnieniu wszystkich warunków wynikających z przepisów podatkowych spoczywa na podatniku, który wywodzi z tego określone skutki prawne.

Wątpliwości Pani budzi kwestia, czy nabycie przez Panią posiadania oraz własności obiektu budowlanego, upoważnia Panią do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 lit. d) ww. ustawy.

Z istoty rozwiązania zawartego w zacytowanym art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym została ona dokonana, na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe.

Do celów mieszkaniowych wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a i lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania z ww. zwolnienia, ustawodawca zakwalifikował m.in. wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego i gruntu albo prawa użytkowania wieczystego gruntu, związanych z tym budynkiem oraz na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Wyjaśnienia wymaga, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji „budynku”, dlatego też zasadnym jest odwołanie się do regulacji zawartych w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.). I tak, ilekroć w ustawie jest mowa o:

- obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (art. 3 pkt 1);
- budynku – należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 2);

- budynku mieszkalnym jednorodzinnym – należy przez to rozumieć budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku (art. 3 pkt 2a).

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji nieruchomości, wobec tego należy odnieść się do przepisów Kodeksu cywilnego.

Stosownie do art. 46 § 1 wskazanej ustawy:

Nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Artykuł 47 § 1- § 3 cytowanej ustawy stanowi, że:

Część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych.

Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego.

Przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych.

Na mocy art. 48 Kodeksu cywilnego:

Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania.

Okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z przywołanego wcześniej art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym jest fakt wydatkowania poczynszu od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, środków z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na cele mieszkaniowe wskazane w art. 21 ust. 25 tej ustawy.

Z opisu sprawy wynika, że zamierza Pani nabyć prawo własności Obiektu budowlanego niepołączonego trwale z gruntem, który zostanie wybudowany przez Wykonawców wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z jego przeznaczeniem mieszkalnym na Pani zamówienie według uzgodnionego projektu.

A zatem opisana przez Panią inwestycja nie spełnia definicji budynku (w tym budynku mieszkalnego) zawartą w ustawie – Prawo budowlane. Obiekt budowlany nie będzie trwale związany z gruntem. Istnieje bowiem możliwość jego przeniesienia na inną działkę.

W obecnym stanie prawnym nabycie prawa własności Obiektu budowlanego niepołączonego trwale z gruntem, nie uprawnia Pani do skorzystania ze zwolnienia podatkowego określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy, gdyż nie mieści się w katalogu sprecyzowanym w art. 21 ust. 25 ustawy.

Wyraźnie więc ustawodawca wskazuje, że wydatki określone w art. 21 ust. 25 ustawy mają w efekcie końcowym dotyczyć konkretnego rodzaju budynków – budynków mieszkalnych.

Podsumowanie

Odpłatne zbycie nieruchomości stanowi dla Pani źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Wydatkowanie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia na nabycie prawa własności Obiektu budowlanego niepołączonego trwale z gruntem, niebędącego budynkiem mieszkalnym, zgodnie z definicją zawartą w ustawie – Prawo budowlane, nie uprawnia Pani do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wobec czego, jest Pani zobowiązana uzyskać z ww. sprzedaży dochód opodatkować 19% podatkiem dochodowym na zasadach określonych w art. 30e ww. ustawy i złożyć zeznanie PIT-39.

W związku z powyższym nabycie przez Panią posiadania oraz własności Obiektu budowlanego zarówno do jak i po dniu 31 grudnia 2024 r. nie pozwoli Pani uznać za wydatek w kwocie B, który zostanie przez Panią zapłacony do dnia 31 grudnia 2024 r., za poniesiony na Pani własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uprawniający do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dodatkowo nie można również zgodzić się z Panią, że brak trwałego związku Obiektu budowlanego z gruntem nie ma znaczenia dla oceny na gruncie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych tego, że wydatek w kwocie B, który zostanie przez Panią zapłacony do dnia 31 grudnia 2024 r., został poniesiony na Pani własne cele mieszkaniowe, uprawniające do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Skoro art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ogranicza się wyłącznie do wydatków poniesionych na budowę, rozbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego – wydatek poniesiony przez Panią na Obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, nie może zostać przez Panią uwzględniony w ramach zwolnienia wskazanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Obiekt budowlany, który zamierza Pani nabyć nie można sklasyfikować jako budynek mieszkalny.

Pani stanowisko w zakresie pytania nr 1, nr 2 oraz nr 4 uznano za **nieprawidłowe**.

Obiekt budowlany będzie przez Panią wykorzystywany jako budynek mieszkalny. W obiekcie tym będzie Pani zamieszkiwać całorocznie na stałe i będzie Pani w nim prowadzić gospodarstwo domowe

Zatem nie będzie Pani tego obiektu budowlanego wykorzystywać na cele rekreacyjne. Jednakże Pani stanowisko do pytania nr 3 uznano za **nieprawidłowe**, gdyż wydatek w kwocie B nie będzie mógł zostać uznany za poniesiony na Pani własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych to w takich okolicznościach nie można uznać, że obiekt budowlany nie będzie przeznaczony na cele rekreacyjne.

Skoro to nie jest nieruchomość, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 to nie ma znaczenia data nabycia i finansowania.

Nie dokonałem oceny Pani stanowiska do pytania 5, tj. źródeł sfinansowania Pani wydatku, gdyż w uzasadnieniu interpretacji wskazałem, że poniesiony przez Panią wydatek poniesiony na własne cele mieszkaniowe nie może być uznany za uprawniający do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego.

W nawiązaniu do powołanych w stanowisku art. 2, art. 8 oraz art. 32 Konstytucji RP.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP:

Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP:

Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Zgodnie z art. 8 Konstytucji RP, cyt.:

1. Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej.
2. Przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.

Nie sposób zgodzić się z Panią, iż powyższa wykładnia przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, skutkuje naruszeniem wskazanych we wniosku przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W myśl art. 83 Konstytucji, każdy ma obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej. Stosownie natomiast do treści art. 84 Konstytucji, każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Mając powyższe na względzie, stwierdzić należy, iż skoro przepis rangi ustawowej wyklucza możliwość zaliczenia do wydatków określonych ww. ustawie, wydatku poniesionego przez Panią na obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, który nie może zostać przez Panią uwzględniony w ramach ww. zwolnienia, to nie sposób twierdzić, że ograniczenie to powoduje naruszenie przepisów Konstytucji, w tym zwłaszcza zasady demokratycznego państwa oraz zasady równości wobec prawa.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które Pani przedstawiła i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego podanego przez Panią w złożonym wniosku.

W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją aktualność.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli : Pani sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pani do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej :

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

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

- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej :

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

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pani prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w (...).

Zasady zaskarżania 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.).