

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 617056
Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna
Status informacji: Aktualna
Data publikacji: 2024-12-18T07:14:20.588

Tytuł (teza): Planowana przez Wnioskodawcę sprzedaż Nieruchomości przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, będzie stanowić źródło przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o PIT i będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2024-12-06T07:38:20.199

Sygnatura: 0114-KDIP3-2.4011.744.2024.2.MT

Słowa kluczowe:

- cel-cele mieszkaniowe
- działalność-działalność gospodarcza
- lokal-lokal mieszkalny
- lokal-sprzedaż lokalu
- majątek-majątek prywatny
- nieruchomości-zbycie nieruchomości
- przychód-źródła przychodu

Przepis:

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. d
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 7-art. 41-ust. 2
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 1-Definicje ustawowe.-Definicja działalności gospodarczej.

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Źródła przychodów.-Przychody z działalności gospodarczej.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Źródła przychodów.-Przychód z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna - stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

stwierdzam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

Dnia 17 września 2024 r. wpłynął Pana wniosek z 13 września 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy skutków podatkowych odpłatnego zbycia nieruchomości.

Uzupełnił go Pan - w odpowiedzi na wezwanie - pismem z 19 listopada 2024 r. (wpływ 19 listopada 2024 r.).

Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Jest Pan polskim rezydentem podatkowym zamieszkałym w Polsce. Jest Pan kawalerem. Posiada Pan wykształcenie średnie i pełną zdolność do czynności prawnych.

Od 2021 r. do czerwca 2024 r. był Pan zatrudniony na podstawie umowy o pracę na stanowisku Specjalista w firmie (...), która jest m.in. producentem zaawansowanych urządzeń elektroenergetycznych.

Od 4 maja 2022 r. jest Pan zarejestrowanym przedsiębiorcą i prowadzi Pan indywidualną działalność gospodarczą (NIP: ...), której główny przedmiot stanowi - Kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek (PKD: 68.10.Z).

Ponadto, wśród dodatkowych przedmiotów Pana działalności gospodarczej we wpisie do CEIDG znajdują się:

- 43.11.Z - Rozbiórka i burzenie obiektów budowlanych,
- 43.12.Z - Przygotowanie terenu pod budowę,
- 43.13.Z - Wykonywanie wykopów i wierceń geologiczno-inżynierskich,
- 43.21.Z - Wykonywanie instalacji elektrycznych,
- 43.22.Z - Wykonywanie instalacji wodno-kanalizacyjnych, ciepłych, gazowych i klimatyzacyjnych,
- 43.29.Z - Wykonywanie pozostałych instalacji budowlanych,

- 43.31.Z - Tynkowanie,
- 43.32.Z - Zakładanie stolarki budowlanej,
- 43.33.Z - Posadzkarstwo; tapetowanie i oblicowywanie ścian,
- 43.34.Z - Malowanie i szklenie,
- 43.39.Z - Wykonywanie pozostałych robót budowlanych wykończeniowych,
- 47.19.Z - Pozostała sprzedaż detaliczna prowadzona w niewyspecjalizowanych sklepach,
- 47.99.Z - Pozostała sprzedaż detaliczna prowadzona poza siecią sklepową, straganami i targowiskami,
- 68.20.Z - Wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi,
- 68.31.Z - Pośrednictwo w obrocie nieruchomościami,
- 68.32.Z - Zarządzanie nieruchomościami wykonywane na zlecenie, 74.10.Z - Działalność w zakresie specjalistycznego projektowania.

Jest Pan czynnym podatnikiem VAT. Wybrał Pan formę opodatkowania dochodów uzyskiwanych z pozarolniczej działalności gospodarczej według liniowej stawki 19% (art. 30c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Majątek prywatny:

W dniu 21 czerwca 2017 r. nabył Pan do majątku prywatnego nieruchomość w postaci lokalu mieszkalnego o pow. 55,56 m² położonego przy (...) w (...) na podstawie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) (umowa przeniesienia własności nieruchomości od dewelopera; dalej jako: Nieruchomość nr 1). Od dnia 2 sierpnia 2019 r. do lipca 2022 r. Nieruchomość nr 1 była wynajmowana na cele mieszkaniowe osobie fizycznej na podstawie umowy najmu okazjonalnego w ramach najmu prywatnego.

Na podstawie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) z dnia 3 listopada 2022 r. sprzedał Pan Nieruchomość nr 1 osobom fizycznym (małżeństwo) w ramach rozporządzenia majątkiem prywatnym. Nieruchomość nr 1 była pierwszą nieruchomością, którą Pan nabył oraz pierwszą nieruchomością, którą Pan sprzedał w ramach zarządzania majątkiem prywatnym.

W związku ze sprzedażą Nieruchomości nr 1 w dniu 20 kwietnia 2023 r. złożył Pan deklarację PIT-39 za 2022 r. z wskazaniem, że dochód ze sprzedaży Nieruchomości nr 1 zostanie przeznaczony na własne cele mieszkaniowe w ciągu 3 lat.

W 28 lutego 2020 r. zawarł Pan umowę deweloperską, na podstawie której deweloper za wynagrodzeniem zobowiązał się do ustanowienia odrębnej własności nieruchomości w postaci lokalu mieszkalnego o pow. 73,09 m² położonego w (...) przy (...) i przeniesienia jej na Pana po zakończeniu przedsięwzięcia deweloperskiego (Nieruchomość nr 2). We wrześniu 2021 r. nastąpił odbiór Nieruchomości nr 2. Do tego czasu uiścił Pan w całości cenę za Nieruchomość nr 2. Na podstawie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) z dnia 5 grudnia 2022 r. nabył Pan Nieruchomość nr 2 do majątku prywatnego.

Od połowy 2022 r. do lipca 2024 r. Nieruchomość nr 2 była wynajmowana na cele mieszkaniowe osobie fizycznej na podstawie umowy najmu okazjonalnego w ramach najmu prywatnego. Nieruchomości nr 1 i nr 2 zostały nabyte przez Pana do jego majątku prywatnego i nie wiązały się w żaden sposób z działalnością gospodarczą. Nieruchomości nr 1 i nr 2 nie były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ponieważ nie miały one służyć takiej działalności. Wydatki na ich nabycie oraz wydatki związane z utrzymaniem nigdy nie zostały ujęte w księgach podatkowych prowadzonej działalności gospodarczej. Nieruchomości nr 1 i nr 2 nabyte zostały w ramach prywatnie uzyskanych środków do Pana majątku prywatnego.

W dniu 8 września 2022 r. nabył Pan w drodze działu spadku po Ojcu na podstawie aktu notarialnego Repertorium A numer (...):

- 1) udział wynoszący 1/300 część w lokalu niemieszkalnym - garażu numer (...), stanowiącym odrębną nieruchomość, położonym w (...), przy (...) o pow. 3.638,07 m², z własnością którego związany jest udział wynoszący 363807/1472635 części w częściach budynku i urządzeń, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali oraz udział wynoszący 363807/1472635 części w nieruchomości wspólnej, którą stanowi grunt, objętej księgą wieczystą nr (...), obciążonym służebnościami gruntowymi i służebnościami przesyłu, wolnym od innych ograniczonych praw rzeczowych, objętym prowadzoną księgą wieczystą nr (...), udział 3/4800;
- 2) lokal mieszkalny o pow. 68,11 m² położony w (...) przy (...), (...), udział 3/32;
- 3) niezabudowaną nieruchomość o pow. 0,0878 ha położoną w (...) przy (...), nr KW: (...), udział 3/32;
- 4) zabudowaną nieruchomość o pow. 0,1517 ha z budynkiem mieszkalnym położoną w (...) przy (...), (...), udział 3/32.

Nie rozważa Pan w najbliższym czasie sprzedaży lub innego rozporządzenia ww. majątkiem nabytym w drodze spadku.

Ponadto do majątku prywatnego nabył Pan na podstawie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) z dnia 11 czerwca 2024 r. działkę rolną nr A o pow. 9700 m² w miejscowości (...) (nr (...); dalej jako Działka).

Zakup Działki został sfinansowany środkami ze sprzedaży Nieruchomości nr 1. Nabycie Działki nastąpiło w celu wybudowania budynku mieszkalnego (domu jednorodzinnego) na Pana własne cele mieszkaniowe.

Uzyskał Pan warunki zabudowy działki. Obecnie jest Pan na etapie procedowania pozwolenia na budowę, którą chciałby Pan rozpocząć w 2025 r. Wybudowany dom jednorodzinny ma służyć Panu celem zaspokojenia Pana własnych potrzeb mieszkaniowych.

Prowadzona działalność gospodarcza:

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej nabył Pan od dewelopera:

- 1) Lokal mieszkalny o pow. 91,34 m² położony w (...) na podstawie aktu notarialnego Repertorium A (...) z dnia 10 maja 2023 r. (nr KW (...)). Następnie na podstawie umowy sprzedaży sporządzonej w formie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) z dnia 16 stycznia 2024 r. sprzedał Pan ww. lokal. Sprzedaż ww. lokalu została rozliczona w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i została udokumentowana fakturą VAT. Lokal stanowił towar handlowy w prowadzonej działalności gospodarczej;
- 2) Lokal mieszkalny o pow. 58,78 m² położony w (...) na podstawie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) z dnia 17 kwietnia 2024 r. (nr KW (...)). Lokal stanowi towar handlowy w prowadzonej działalności gospodarczej. Sprzedaż planowana pod koniec 2024 roku.

Ponadto, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej zawarł Pan umowy deweloperskie, na następujące nieruchomości:

- 1) Lokal mieszkalny (...) o pow. 57,13 m² położony w miejscowości (...), gmina (...), działka nr 1 (nr KW (...)) - umowa deweloperska sporządzona w formie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) z dnia 20 czerwca 2023 r.;
- 2) Lokal mieszkalny, (...) o pow. 55,40 m² położony w miejscowości (...), gmina (...), działka nr 1 (nr KW (...)) - umowa deweloperska sporządzona w formie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) z dnia 20 czerwca 2023 r.;

- 3) Lokal mieszkalny nr (...) o pow. 60,55 m², w inwestycji „(...)” realizowanej w (...) przy (...), działki 3 oraz 4, (nr KW (...)) - umowa deweloperska sporządzona w formie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) z dnia 7 lutego 2024 roku;
- 4) Lokal mieszkalny nr (...) o pow. 59,95 m², w inwestycji „(...)” realizowanej w (...) przy (...), działki 3 oraz 4, (nr KW (...)) - umowa deweloperska sporządzona w formie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) z dnia 7 lutego 2024 roku.
- 5) Lokal mieszkalny numer (...) o pow. 58,66 m² położony w (...) przy ulicy (...), (nr KW: (...)) - umowa deweloperska sporządzona w formie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) z dnia 24 maja 2022 r. Do lokalu mieszkalnego ma Pan zawartą również umowę przedwstępną w formie pisemnej na miejsce postojowe w garażu podziemnym.
- 6) Dwa lokale usługowe (...) (pow. 30.23 m²) oraz (...) (pow. 30.23 m²) oraz prawo do wyłącznego korzystania z miejsc postojowych w hali garażowej numer (...) oraz (...) zlokalizowane w (...), działka 5, nr KW: (...) - umowa przedwstępna sporządzona w formie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) z dnia 20 czerwca 2023 roku.

Przeniesienie własności ww. nieruchomości na Pana rzecz jest planowane na koniec 2024 r. lub w 2025 r. Po nabyciu ww. nieruchomości planuje Pan ich sprzedaż w ramach prowadzonej działalności jako towary handlowe.

Rozważa Pan sprzedaż Nieruchomości nr 2 w ramach zarządzenia majątkiem prywatnym oraz ma Pan wątpliwości czy może Pan skorzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych w związku ze sprzedażą Nieruchomości nr 2 przed upływem 5 lat od dnia nabycia, jeżeli przeznaczy Pan środki ze sprzedaży na własne cele mieszkaniowe (budowa budynku mieszkalnego (dom jednorodzinny) na zakupionej Działce do majątku prywatnego).

Uzupełnienie i doprecyzowanie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego

Wskazał Pan, że:

- 1) Planuje Pan skorzystać z usług pośrednika nieruchomości, ze względu na to, że nie mieszka Pan w (...) i nie mógłby Pan prowadzić sprzedaży osobiście, w szczególności ze względu na dystans między miejscem zamieszkania, a Nieruchomością nr 2, którą planuje Pan sprzedać. W zakres usługi pośrednika nieruchomości będzie wchodziła usługa wykonania sesji zdjęciowej oraz wystawienie ogłoszenia sprzedaży na portale ogłoszeniowe.
Wymienił Pan podłogę, zasłony w salonie oraz dwa meble wolnostojące w mieszkaniu, ze względu na to, że nie przetrwały one próby czasu. Posiadały widoczne defekty oraz uszkodzenia spowodowane użytkowaniem w okresie najmu. Działania te jednak nie stanowią uatrakcyjnienie oferty, bowiem powyższa wymiana była konieczna ze względu na stan techniczny. Nie planuje Pan podejmować żadnych działań, celem których będzie uatrakcyjnienie oferty sprzedaży Nieruchomości nr 2.
- 2) Planuje Pan skorzystać z usług pośrednika nieruchomości, z uwagi na to, że nie może zająć się Pan sprzedażą Nieruchomości nr 2 we własnym zakresie ze względu na dystans od miejsca zamieszkania. Poza tym, nie będzie podejmować Pan żadnych innych działań marketingowych.
- 3) Nieruchomość nr 2 była wykorzystywana przez Pana na własne cele osobiste. Nieruchomość była wynajmowana osobie fizycznej na podstawie umowy najmu okazjonalnego w ramach prywatnego.
- 4) Będzie realizował Pan własne cele mieszkaniowe poprzez zamieszkiwanie w domu jednorodzinnym, który w przyszłości Pan wybuduje. Planuje Pan także na stałe zameldować się w ww. domu.

5) Oprócz sprzedaży Nieruchomości nr 1 (w ramach zarządzania majątkiem prywatnym) i zamierzonej sprzedaży Nieruchomości nr 2 (w ramach zarządzania majątkiem prywatnym), na dzień sporządzenia niniejszego pisma sprzedał Pan w ramach prowadzonej działalności gospodarczej lokal mieszkalny o pow. 91,34 m² położony w (...) przy (...) na podstawie umowy sprzedaży sporządzonej w formie aktu notarialnego Repertorium A nr (...) z dnia 16 stycznia 2024 r., który nabył Pan od dewelopera na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego Repertorium A (...) z dnia 10 maja 2023 r. (nr KW (...)). Sprzedaż ww. lokalu została rozliczona w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i została udokumentowana fakturą VAT. Lokal stanowił towar handlowy w prowadzonej działalności gospodarczej. Poza tym na dzień sporządzenia niniejszego pisma nie dokonywał Pan sprzedaży innych nieruchomości.

Pytania

- 1) Czy planowana przez Pana sprzedaż Nieruchomości nr 2 w związku z brakiem upływu okresu pięciu lat liczonego od końca roku, w którym nastąpiło nabycie Nieruchomości nr 2, będzie stanowić źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a Ustawy o PIT?
- 2) Czy w przypadku sprzedaży przez Pana Nieruchomości nr 2 będzie Pan mógł skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT, pod warunkiem, że w ciągu 3 lat od dnia sprzedaży Nieruchomości nr 2 przeznaczy cały dochód ze sprzedaży tej nieruchomości na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 25 Ustawy o PIT?

Pana stanowisko w sprawie

Ad. 1

W Pana ocenie planowana sprzedaż Nieruchomości nr 2 będzie mieścić się w zwykłym zarządzie własnym majątkiem prywatnym, mającym na celu prawidłowe, racjonalne gospodarowanie tym majątkiem, które nie sposób zakwalifikować jako prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o PIT. W związku z brakiem upływu okresu pięciu lat liczonego od końca roku, w którym nastąpiło nabycie Nieruchomości, jej zbycie przez Pana będzie stanowić źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a Ustawy o PIT.

Uzasadnienie

Dla uznania określonej działalności za działalność gospodarczą z art. 5a pkt 6 ustawy o PIT, konieczne jest m.in. łączne spełnienie trzech warunków: po pierwsze, dana działalność musi być działalnością zarobkową, po drugie, działalnością wykonywaną w sposób zorganizowany oraz, po trzecie, działalność ta musi być wykonywana w sposób ciągły.

Działalność jest wtedy zarobkowa, gdy jest zdolna do potencjalnego generowania zysku, a jej przeznaczeniem jest zapewnienie określonego dochodu. Działalność musi być tak prowadzona i ukierunkowana, aby była w stanie zyski faktycznie osiągnąć. Prowadzenie działalności gospodarczej zawsze wiąże się z ryzykiem nieosiągnięcia dochodów.

Zarobkowego charakteru nie mają działania, których wyłącznym celem jest zaspokojenie własnych potrzeb osoby podejmującej określone czynności, czy też jej rodziny.

Przepisy ustawy o PIT wymagają również, aby czynności wykonywane były w sposób zorganizowany i ciągły, przy czym możliwe jest osiąganie dochodów z tego rodzaju działalności bez spełnienia niektórych formalnych elementów organizacji (np. rejestracji urzędowej), gdyż prowadzenie działalności gospodarczej jest kategorią obiektywną, niezależnie od tego, jak działalność tę ocenia sam prowadzący ją podmiot i jak ją nazywa oraz, czy dopełnia ciężących na nim obowiązków z działalnością tą związanych. Co do kryterium ciągłości w wykonywaniu działalności gospodarczej, to jego wprowadzenie przez ustawodawcę miało na celu wyeliminowanie z pojęcia działalności gospodarczej przedsięwzięć o charakterze incydentalnym i sporadycznym. Ciągłość w wykonywaniu

działalności gospodarczej oznacza względnie stały zamiar jej wykonywania. Nie wyklucza on jednak możliwości prowadzenia działalności gospodarczej tylko sezonowo lub do czasu osiągnięcia postawionego przez dany podmiot celu i to bez względu na okres, w którym cel ten miałby być realizowany. Do zachowania ciągłości wystarczające jest, aby z całokształtu okoliczności sprawy wynikał zamiar powtarzania określonego zespołu konkretnych działań w celu osiągnięcia efektu w postaci zarobku.

Natomiast, przez powtarzalność rozumie się cały szereg wielokrotnie powtarzanych czynności podejmowanych w konkretnym celu. Taki zespół wielokrotnie powtarzanych czynności (nie zaś czynności sporadyczne, oderwane od siebie, niepowiązane ze sobą) w dziedzinie wytwórczej, usługowej lub handlowej podejmowanych w celach zarobkowych i na własny rachunek, można uznać za prowadzenie działalności gospodarczej.

Na pojęcie "zorganizowanie" w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o PIT składa się zespół celowych, uporządkowanych czynności o charakterze profesjonalnym, realizowanych w ramach mniej lub bardziej wyodrębnionej struktury, mieszczących się zarówno w tzw. fazie przygotowawczej, związanej z uruchomieniem określonych działalności, jak i w fazie realizacji.

Przy czym każdy przypadek należy oceniać indywidualnie, mając na względzie całokształt okoliczności faktycznych danej sprawy, a więc wszystkie działania podejmowane przez podatnika, a nie tylko poszczególne czynności, pojedyncze elementy stanu faktycznego.

Podkreślenie wymaga fakt, że Nieruchomość nr 2, którą planuje Pan sprzedać nigdy nie była wykorzystywana w prowadzonej przez Pana działalności gospodarczej. Nieruchomość nigdy nie została wprowadzona do ewidencji środków trwałych, wydatki na jej nabycie oraz wydatki związane z utrzymaniem Nieruchomości nr 2 nigdy nie zostały ujęte w księgach podatkowych prowadzonej działalności gospodarczej.

W przedstawionym opisie zdarzenia faktycznego nie sposób przyjąć jakoby podjął Pan działania, które należałoby kwalifikować jako działania realizowane w ramach działalności gospodarczej. W Pana ocenie bez znaczenia jest kwestia prowadzenia działalności gospodarczej w ramach pośrednictwa w obrocie nieruchomościami, bowiem nabył Pan Nieruchomość nr 2 do majątku prywatnego i nigdy nie miał Pan zamiaru wprowadzać Nieruchomości nr 2 do majątku firmowego. Z pojęciem działalności gospodarczej nie powinny być identyfikowane transakcje odpłatnego zbycia nieruchomości w związku z wyzbywaniem się majątku prywatnego.

Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych, podejmowanie przez podatnika czynności mieszczących się w zwykłym zarządzie własnym majątkiem, tzn. mających na celu prawidłowe gospodarowanie majątkiem nie należy kwalifikować do pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5a pkt 6 ustawy o PIT (poz. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 grudnia 2020 r., sygn. akt II FSK 1931/18; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 maja 2023 r., sygn. akt II FSK 21/23).

W związku z powyższym, w Pana ocenie z okoliczności przedstawionych jednoznacznie wynika, że Nieruchomość nr 2 nie została nabyta przez Pana w związku z prowadzoną przez Pana działalnością gospodarczą i nie była w takiej działalności wykorzystywana. Wynajem Nieruchomości nr 2 także nie może przesądzać o tym, a także sprzedaż Nieruchomości nr 1 i zadeklarowane wykorzystanie środków z jej sprzedaży na własne cele mieszkaniowe. Działania te mieszczą się w pojęciu prawidłowego gospodarowania (gospodarności) własnym mieniem. Gospodarowanie własnym mieniem nie może zostać zarezerwowane wyłącznie do czynności jednorazowych.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a Ustawy o PIT, źródłem przychodów jest odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, jeżeli następuje przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

O ile zatem w związku z Nieruchomością nr 2 nie były podejmowane przez Pana czynności o charakterze kwalifikowanym, z pojęciem działalności gospodarczej nie powinny być identyfikowane jedynie transakcje odpłatnego zbycia nieruchomości, w związku z zaniechaniem realizacji celu, dla którego została ona uprzednio nabyta.

Reasumując, Pana zdaniem planowana sprzedaż Nieruchomości nr 2 zostanie przeprowadzona w ramach wyzbywania się majątku własnego, a jej zbycie będzie stanowić źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a Ustawy o PIT.

Powyższe znajduje potwierdzenie w wydanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretacjach indywidualnych:

- z dnia 30 stycznia 2024 r., nr 0115-KDIT2.4011.487.2023.2.ŁS,
- z dnia 1 grudnia 2022 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.753.2022.2.MB.

Ad. 2

Przepisy nie określają limitu wykorzystania ulgi mieszkaniowej. W związku z powyższym, będzie Pan mógł przeznaczyć środki ze sprzedaży Nieruchomości nr 2 na własne cele mieszkaniowe (budowę domu mieszkalnego na zakupionej działce), a tym samym będzie Pan mógł skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT.

Uzasadnienie

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT - wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

W myśl art. 21 ust. 25 Ustawy o PIT - 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,
- 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;

2) wydatki poniesione na:

a) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na cele określone w pkt 1,

b) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o którym mowa w lit. a,

c) spłatę każdego kolejnego kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o których mowa w lit. a lub b - w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, z zastrzeżeniem ust. 29 i 30;

3) wartość otrzymanego w ramach odpłatnego zbycia w drodze zamiany znajdującego się w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej:

a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, lub

b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, lub udziału w tych prawach, lub

c) gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie przeznaczonych pod budowę budynku mieszkalnego, w tym również gruntu lub udziału w gruncie albo prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, lub

d) gruntu, udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z budynkiem lub lokalem wymienionym w lit. a.

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.

Określone w ww. przepisach zwolnienie w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych obywateli. Okolicznością decydującą o jego zastosowaniu jest bowiem przeznaczenie przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych na własne cele mieszkaniowe wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ww. ustawy począwszy od dnia odpłatnego zbycia nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie. Przy czym pojęcie "własne cele mieszkaniowe" należy rozumieć jednoznacznie zgodnie z wykładnią literalną.

W okolicznościach niniejszej sprawy wydatkowanie przychodu uzyskanego ze sprzedaży Nieruchomości nr 2 w okresie trzech lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym

nastąpiło odpłatne zbycie, na budowę budynku mieszkalnego na Działce, która została zakupiona w ramach realizacji celów mieszkaniowych i skorzystania z ulgi mieszkaniowej w tym zakresie, w którym to budynku Wnioskodawca będzie realizować własne cele mieszkaniowe, uprawniać będzie do zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT. Budowa własnego budynku mieszkalnego spełnia bowiem warunki do uznania go za wydatek na cele mieszkaniowe określone w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a Ustawy o PIT. Zwolnieniem objęta będzie ta część dochodu, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości.

Przeznaczenia tego nie zmienia fakt prowadzenia przez Pana działalności gospodarczej w przedmiocie pośrednictwa w obrocie nieruchomościami, ani wcześniejsze skorzystanie z ww. zwolnienia w stosunku do sprzedaży Nieruchomości nr 1, bowiem działania te miały wyłączny charakter zarządzania majątkiem prywatnym celem zrealizowania własnych celów mieszkaniowych.

Powyższe znajduje potwierdzenie w wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretacji indywidualnej z dnia 04 października 2017 r., nr 0115-KDIT2-2.4011.229.2017.1.ŁS.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Podstawową zasadą obowiązującą w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zasada powszechności opodatkowania, która wyrażona została w art. 9 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.). Zgodnie z jego treścią:

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.

Określenie źródła przychodu ze sprzedaży nieruchomości

Na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 powołanej ustawy:

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.

Dokonane poza działalnością gospodarczą 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 skutkuje powstaniem przychodu.

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

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 a tym samym kwota uzyskana z odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

W przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób ich nabycia. W związku z tym, dla określenia skutków podatkowych tego typu transakcji istotne jest ustalenie daty, od jakiej należy liczyć bieg pięcioletniego terminu, o którym mowa w powołanym wyżej przepisie.

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

- odpłatne zbycie nieruchomości nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej (nie stanowi przedmiotu działalności gospodarczej) oraz
- zostało dokonane po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie.

Odrębnym źródłem przychodów jest, wskazana w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Pozarolnicza działalność gospodarcza.

Pojęcie pozarolniczej działalności gospodarczej zostało zdefiniowane w art. 5a pkt 6 ww. ustawy. Zgodnie z tym przepisem:

Za pozarolniczą działalność gospodarczą uważa się działalność zarobkową:

- a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
 - b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
 - c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Treść definicji zawartej w wyżej cytowanym art. 5a pkt 6 ww. ustawy, daje podstawę by przyjąć, że dla uznania określonej działalności za działalność gospodarczą, konieczne jest m.in. łączne spełnienie trzech warunków:

- po pierwsze, dana działalność musi być działalnością zarobkową,
- po drugie, działalnością wykonywaną w sposób zorganizowany oraz,
- po trzecie, działalność ta musi być wykonywana w sposób ciągły.

Działalność jest wtedy zarobkowa, gdy jest zdolna do potencjalnego generowania zysku, a jej przeznaczeniem jest zapewnienie określonego dochodu. Działalność musi być tak prowadzona i ukierunkowana, aby była w stanie zyski faktycznie osiągnąć. Jednakże, brak zysku z podjętych działań noszących znamiona działalności gospodarczej nie oznacza, że działalność taka nie była faktycznie prowadzona. Prowadzenie działalności gospodarczej zawsze wiąże się z ryzykiem nieosiągnięcia dochodów. Zarobkowego charakteru nie mają działania, których wyłącznym celem jest zaspokojenie własnych potrzeb osoby podejmującej określone czynności.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymagają również, aby czynności wykonywane były w sposób zorganizowany i ciągły, przy czym możliwe jest osiąganie dochodów z tego rodzaju działalności bez spełnienia niektórych formalnych elementów organizacji (np. rejestracji urzędowej), gdyż prowadzenie działalności gospodarczej jest kategorią obiektywną, niezależnie od tego, jak działalność tę ocenia sam prowadzący ją podmiot i jak ją nazywa oraz czy dopełnia ciężących na nim obowiązków z działalnością tą związanych. Co do kryterium ciągłości w wykonywaniu działalności gospodarczej, to jego wprowadzenie przez ustawodawcę miało na celu wyeliminowanie z pojęcia działalności gospodarczej przedsięwzięć o charakterze incydentalnym i sporadycznym. Ciągłość w wykonywaniu działalności gospodarczej oznacza względnie stały zamiar jej wykonywania. Nie wyklucza on jednak możliwości prowadzenia działalności gospodarczej tylko sezonowo lub do czasu osiągnięcia postawionego przez dany podmiot celu i to bez względu na okres, w którym cel ten miałby być realizowany. Do zachowania ciągłości wystarczające jest, aby z całokształtu okoliczności sprawy wynikał zamiar powtarzania określonego zespołu konkretnych działań w celu osiągnięcia efektu w postaci zarobku.

Zatem, jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 3 czerwca 2015 r. sygn. I SA/Po 919/14:

„Dla przyjęcia, że działalność ma charakter ciągły, nie jest niezbędne, by powtarzane były konkretne czynności; możliwe, że dana czynność (np. sprzedaż) będzie dokonana jednorazowo, natomiast wraz z poprzedzającymi ją czynnościami przygotowawczymi będzie tworzyła ciąg działań, który uznać należy za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a ust. 6 u.p.d.f.”.

Przez powtarzalność rozumie się cały szereg wielokrotnie powtarzanych czynności podejmowanych w konkretnym celu. Taki zespół wielokrotnie powtarzanych czynności (nie zaś czynności sporadyczne, oderwane od siebie, niepowiązane ze sobą) w dziedzinie wytwórczej, usługowej lub handlowej podejmowanych w celach zarobkowych i na własny rachunek, można uznać za prowadzenie działalności gospodarczej.

Na pojęcie „zorganizowanie” w rozumieniu art. 5a pkt 6 ww. ustawy składa się zespół celowych, uporządkowanych czynności, realizowanych w ramach mniej lub bardziej wyodrębnionej struktury, mieszczących się zarówno w tzw. fazie przygotowawczej, związanej z uruchomieniem określonych działalności, jak i w fazie realizacji.

Zatem każde działanie spełniające wskazane wyżej przesłanki, stanowi w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozarolniczą działalność gospodarczą, niezależnie od tego czy podatnik dokonał jej rejestracji.

W szczególności działania podatnika wypełniają definicję działalności gospodarczej, gdy podejmuje on pośrednio lub bezpośrednio określone czynności w zakresie sprzedaży nieruchomości (zarówno w fazie przygotowawczej, jak i w okresie realizacji) angażując środki wykraczające poza zwykły zarząd majątkiem prywatnym. Istotne znaczenie, choć nie decydujące, mają również poszczególne elementy zdarzenia będące efektem działań podatnika, np. to w jaki sposób i w jakim celu zostaną nabyte lub wytworzone składniki majątku będące przedmiotem sprzedaży (w drodze zakupu, spadku, darowizny), to czy zostaną nabyte de facto na cele inwestycyjne celem czerpania zysków z najmu lub sprzedaży, czy przede wszystkim na potrzeby osobiste podatnika i jego najbliższej rodziny.

Przy czym każdy przypadek należy oceniać indywidualnie, mając na względzie całokształt okoliczności faktycznych danej sprawy, a więc wszystkie działania podejmowane przez podatnika, a nie tylko poszczególne czynności, pojedyncze elementy stanu faktycznego.

Przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości może zatem stanowić przychód z dwóch źródeł, tj. z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) lub z odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w cyt. art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy. Zakwalifikowanie do źródła przychodu ma ogromne

znaczenie dla ustalenia chociażby takich kwestii, jak sposób opodatkowania przychodu, możliwość odliczenia kosztów jego uzyskania, możliwość skorzystania ze zwolnień przedmiotowych itp. W pewnych sytuacjach możliwe jest występowanie wątpliwości, do jakiego źródła przychodów należy zakwalifikować danego rodzaju przychód. Przy czym, jeden i ten sam przychód stanowić może przychód wyłącznie z jednego źródła. Ponadto nie jest możliwa sytuacja, w której ten sam przychód będzie np. zakwalifikowany częściowo do jednego źródła, a częściowo do innego.

Przyjęcie, że dana osoba fizyczna sprzedając nieruchomości działa w charakterze podatnika prowadzącego działalność gospodarczą wymaga ustalenia, że jej działalność w tym zakresie przekracza zwykły zarząd majątkiem prywatnym czego przejawem jest np. nabycie nieruchomości, podział nieruchomości, uzbrojenie terenu, itp.

W celu właściwego zakwalifikowania skutków działań podjętych przez Pana do właściwego źródła przychodu należy ocenić zamiar, okoliczności i cel działań związanych z odpłatnym zbyciem Nieruchomości Nr 2 o której mowa we wniosku.

Z opisu sprawy wynika, że:

- 1) Od 4 maja 2022 r. jest Pan zarejestrowanym przedsiębiorcą i prowadzi Pan indywidualną działalność gospodarczą, której główny przedmiot stanowi - Kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek.
- 2) W 28 lutego 2020 r. zawarł Pan umowę deweloperską, na podstawie której deweloper za wynagrodzeniem zobowiązał się do ustanowienia odrębnej własności nieruchomości w postaci lokalu mieszkalnego i przeniesienia jej na Pana po zakończeniu przedsięwzięcia deweloperskiego (Nieruchomość nr 2). We wrześniu 2021 r. nastąpił odbiór Nieruchomości nr 2. 5 grudnia 2022 r. nabył Pan Nieruchomość nr 2 do majątku prywatnego.
- 3) Od połowy 2022 r. do lipca 2024 r. Nieruchomość nr 2 była wynajmowana na cele mieszkaniowe osobie fizycznej na podstawie umowy najmu okazjonalnego w ramach najmu prywatnego.
- 4) Nieruchomość nr 2 została nabyta przez Pana do jego majątku prywatnego i nie wiązała się w żaden sposób z działalnością gospodarczą. Nieruchomości nr 2 nie była wprowadzona do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ponieważ nie miał służyć takiej działalności. Wydatki na ich nabycie oraz wydatki związane z utrzymaniem nigdy nie zostały ujęte w księgach podatkowych prowadzonej działalności gospodarczej. Nieruchomość nr 2 nabyta została w ramach prywatnie uzyskanych środków do Pana majątku prywatnego.
- 5) Rozważa Pan sprzedaż Nieruchomości nr 2 w ramach zarządzenia majątkiem, a środki uzyskane ze sprzedaży tej nieruchomości chce Pan przeznaczyć na własne cele mieszkaniowe (budowa budynku mieszkalnego (dom jednorodzinny) na zakupionej Działce do majątku prywatnego).
- 6) Nieruchomość nr 2 była wykorzystywana przez Pana na własne cele osobiste. Nieruchomość była wynajmowana osobie fizycznej na podstawie umowy najmu okazjonalnego w ramach prywatnego.
- 7) Będzie realizował Pan własne cele mieszkaniowe poprzez zamieszkiwanie w domu jednorodzinnym, który w przyszłości Pan wybuduje. Planuje Pan także na stałe zameldować się w ww. domu.
- 8) Oprócz sprzedaży Nieruchomości nr 1 (w ramach zarządzania majątkiem prywatnym) i zamierzonej sprzedaży Nieruchomości nr 2 (w ramach zarządzania majątkiem prywatnym), sprzedał Pan w ramach prowadzonej działalności gospodarczej lokal mieszkalny, który nabył Pan od dewelopera 10 maja 2023 r. Poza tym na dzień sporządzenia niniejszego pisma nie dokonywał Pan sprzedaży innych nieruchomości.

Wątpliwości Pana budzi kwestia, do jakiego źródła przychodu należy zakwalifikować przychód ze sprzedaży Nieruchomości nr 2 i czy w związku z tą sprzedażą będzie mógł Pan skorzystać ze zwolnienia przedmiotowego.

W celu rozwiania powyższej wątpliwości należy rozważyć, czy czynność sprzedaży tej nieruchomości, ma znamiona pozarolniczej działalności gospodarczej.

Jak już wcześniej wyjaśniliśmy, na związek uzyskiwanych przychodów ze źródłem wymienionym w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych może wskazywać, rozpatrywany całościowo, zespół powiązanych ze sobą działań podatnika, powtarzalnych, uporządkowanych, konsekwentnie prowadzących do osiągnięcia zysku, w szczególności łącznie polegających na wielokrotnym nabywaniu nieruchomości, ich zaawansowanym przygotowaniu do sprzedaży (tzn. w sposób wykraczający poza zwykły zarząd mieniem), wielokrotnym zbywaniu w celu zarobkowym odpowiednio przygotowanych nieruchomości. Brak jest natomiast podstaw, aby podejmowane przez podatnika czynności mieszczące się w zwykłym zarządzie własnym majątkiem, tzn. mające na celu prawidłowe, racjonalne gospodarowanie tym majątkiem, kwalifikować jako prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 tej ustawy.

Okoliczności przedstawione we wniosku wskazują, że Nieruchomość nr 2 została nabyta przez Pana do celów prywatnych, nie dla celów prowadzenia działalności gospodarczej i nie była w takiej działalności wykorzystywana. Umowę deweloperską o ustanowienie odrębnej własności Nieruchomości nr 2 zawarł Pan 28 lutego 2020 r., tj. dwa lata przed założeniem działalności gospodarczej, i znajdowała się ona przez cały czas posiadania w Pana majątku prywatnym. Na zakup tej nieruchomości przeznaczył Pan swoje prywatnie środki. Wskazał Pan, że nieruchomość była wykorzystywana na Pana własne cele osobiste. Ponadto nie planuje Pan podejmować żadnych działań, celem których będzie uatrakcyjnienie oferty sprzedaży Nieruchomości nr 2 i nie będzie podejmować Pan żadnych działań marketingowych w celu jej sprzedaży. Planuje Pan skorzystać z usług pośrednika przy sprzedaży Nieruchomości nr 2 tylko ze względu na dystans między miejscem zamieszkania, a tą nieruchomością.

W tej sprawie, czynności podejmowane przez Pana wskazują, że nie mają one charakteru profesjonalnego działania przypisywanego przedsiębiorcom i mieszczą się w zwykłych działaniach związanych z właściwym zarządzeniem własnym majątkiem.

Zarobkowego charakteru nie mają działania, których wyłącznym celem jest zaspokojenie własnych potrzeb osoby podejmującej określone czynności. Zatem sprzedaż, przedmiotów z majątku prywatnego osoby fizycznej, które nie są związane z działalnością gospodarczą nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem sprzedaż, nawet wielokrotna, przedmiotów z majątku prywatnego osoby fizycznej, które nie są związane z działalnością gospodarczą oraz nie były nabyte w celu ich odsprzedaży, nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z przedstawionych we wniosku zdarzeń nie sposób zatem przyjąć, że sprzedaż Nieruchomości Nr 2 wygeneruje przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Okoliczności opisane we wniosku nie wskazują, że planowana sprzedaż nastąpi w ramach zorganizowanej i ciągłej działalności, która wyczerpywałaby znamiona działalności gospodarczej, określone w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zakres, stopień zaangażowania, i cel Pana działania wskazuje, że będą to działania należące do zakresu zwykłego zarządu majątkiem prywatnym. W związku z tym, kwota uzyskana ze sprzedaży wskazanej we wniosku Nieruchomości nr 2 nie będzie stanowić przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3

omawianej ustawy. Skutki podatkowe tych czynności należy więc ocenić w kontekście przesłanek wynikających z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

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

Z opisu sprawy wynika, że sprzedawana Nieruchomość Nr 2 została zakupiona na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych oraz nie zamierza Pan reinwestować środków ze sprzedaży tej nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, lecz zamierza Pan przeznaczyć je na zaspokojenie własnych osobistych potrzeb, tj. budowę domu.

Zatem przychód uzyskany ze sprzedaży tej nieruchomości nie będzie stanowić dla Pana źródła przychodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, które nastąpi w wyniku wykonania działalności gospodarczej. Sprzedaż Nieruchomości Nr 2 dokonana przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie, będzie stanowiła źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podlegała opodatkowaniu zgodnie z art. 30e ww. ustawy.

Pana stanowisko w zakresie pytania Nr 1 jest **prawidłowe**.

Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego

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

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

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

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

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

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

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 zbyciem musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy.

Ustalenie kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia odbywa się natomiast zgodnie z art. 22 ust. 6c lub 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w

zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

W myśl art. 22 ust. 6c ww. ustawy:

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

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

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

Jak wynika z powyższego, podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości (praw) określonym zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c (przy nabyciu odpłatnym) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

$\text{dochód zwolniony} = D \times W/P$

gdzie:

D – dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa,

W – wydatki poniesione na cele mieszkaniowe wymienione w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

P – przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

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

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały w art. 21 ust. 25 w zw. z ust. 30a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

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

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

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

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

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

W myśl art. 21 ust. 26 ww. ustawy:

Przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d i e, rozumie się budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje spółdzielcze

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

Przy czym, stosownie do art. 21 ust. 28 ww. ustawy:

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

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

Z kolei jak stanowi art. 21 ust. 30 ww. ustawy:

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

Należy też podkreślić, że wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe są wyjątkiem, istotnym odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej - powszechności i równości opodatkowania, niewątpliwym więc musi być ściśle, bez wykładni rozszerzającej, ich interpretowanie. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzający zwolnienie od opodatkowania, będące zgodnie z art. 3 pkt 6 z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) rodzajem ulgi podatkowej, a więc wyjątku od podlegania opodatkowaniu, nie powinien być interpretowany rozszerzająco. Nie należy zatem pojęcia „własne cele mieszkaniowe” interpretować szeroko, w oderwaniu od celu polegającego na zaspokojeniu własnej potrzeby mieszkaniowej. Przy czym wyjaśnić również należy, że aby skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy wydatkować w ustawowym terminie środki ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w ustawie „własne cele mieszkaniowe”. Istotna jest zatem interpretacja ustawowego terminu „własne cele mieszkaniowe”. Należy wyjaśnić, że samo poniesienie wydatku nie świadczy jeszcze o tym, że została spełniona przesłanka skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania. Warunkiem zwolnienia podatkowego jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych. Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. W orzecznictwie dość jednolicie przyjmuje się, że cel mieszkaniowy wiąże się z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych, przy czym chodzi tu o potrzeby mieszkaniowe w sensie obiektywnym, a zatem potrzeby przeciętnego podatnika, który o ulgę się ubiega. Zawsze bowiem centrum życiowe koncentruje się w konkretnym budynku lub lokalu mieszkalnym i ten właśnie budynek lub lokal służy zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych. Potrzeba realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych jest najważniejszym elementem przedmiotowego zwolnienia od podatku dochodowego.

Z wykładni językowej przytoczonych wyżej przepisów, a w szczególności z zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy sformułowania: „(...) wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości (...), 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 (...)” wynika, że podstawową okolicznością decydującą o stosowaniu powyższego zwolnienia jest przeznaczenie w określonym czasie przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych na własne cele mieszkaniowe. Innymi słowy ważny jest moment uzyskania przychodu i poniesienia wydatku.

Należy podkreślić, że ustawodawca regulując omawiane zwolnienie nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do jednego z wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 i pkt 2 ww. ustawy celów, jednakże – przy spełnieniu pozostałych przesłanek – wydatkowanie przychodu musi być ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Innymi słowy, ustawodawca nie zastrzegł, że własne cele mieszkaniowe podatnika ograniczać się muszą do posiadania przez podatnika tylko jednej nieruchomości mieszkalnej.

Podkreślenia wymaga również kwestia, że w przypadku korzystania z ulg i zwolnień podatkowych wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, obowiązek udowodnienia, że określony wydatek został poniesiony przez podatnika przy spełnieniu wszystkich warunków wynikających z przepisów podatkowych spoczywa na podatniku, który wywodzi z tego określone skutki prawne.

Z treści wniosku wynika, że rozważa Pan sprzedaż Nieruchomości nr 2 przed upływem 5 lat od dnia jej nabycia, a środki z tej sprzedaży chce Pan przeznaczyć na własne cele mieszkaniowe, tj. budowę budynku mieszkalnego (domu jednorodzinnego) na zakupionej do majątku prywatnego działce. Wskazał Pan również, że w wybudowanym domu będzie realizował Pan własne cele mieszkaniowe poprzez zamieszkiwanie w nim. Planuje Pan także na stałe zameldować się w tym domu.

Ustawodawca formułując zwolnienie przedmiotowe w sposób jednoznaczny wskazał realizację celów mieszkaniowych, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu ze sprzedaży. Jednym z takich celów - zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - jest poniesienie wydatków na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym nie definiują pojęcia „budowa”, nie określają również jakiego rodzaju wydatki wchodzi w zakres tego zwolnienia.

Pojęcie budowy zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 725). Zgodnie z tym przepisem:

Ileokroć w ustawie jest mowa o budowie - należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego.

Budowa realizowana jest na podstawie pozwolenia na budowę, a kończy się z chwilą zakończenia robót budowlanych (budowy) i uzyskania pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego.

Zgodnie z art. 3 pkt 7 ww. ustawy, przez roboty budowlane należy rozumieć:

Ileokroć w ustawie jest mowa o robotach budowlanych - należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego.

Przy czym, zgodnie z art. 28 ust. 1 ww. ustawy:

Roboty budowlane można rozpocząć jedynie na podstawie decyzji o pozwoleniu na budowę, z zastrzeżeniem art. 29-31.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie precyzuje terminu rozpoczęcia budowy, dlatego na potrzeby analizowanej sprawy przyjąć należy wyjaśnienie tego pojęcia na gruncie przepisów ustawy Prawo budowlane.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy Prawo budowlane:

Rozpoczęcie budowy następuje z chwilą podjęcia prac przygotowawczych na terenie budowy.

Z kolei jak stanowi art. 41 ust. 2 ww. ustawy:

Pracami przygotowawczymi są:

wytyczenie geodezyjne obiektów w terenie;

wykonanie niwelacji terenu;

zagospodarowanie terenu budowy wraz z budową tymczasowych obiektów;

wykonanie przyłączy do sieci infrastruktury technicznej na potrzeby budowy.

Jednocześnie podkreślić należy, że zgodnie z art. 41 ust. 3 ww. ustawy:

Prace przygotowawcze mogą być wykonywane tylko na terenie objętym pozwoleniem na budowę lub zgłoszeniem.

Jak wynika z powyższych przepisów prawa, roboty budowlane można rozpocząć jedynie na podstawie decyzji o pozwoleniu na budowę (z zastrzeżeniem art. 29-31 ustawy Prawo budowlane), natomiast z chwilą podjęcia prac przygotowawczych następuje rozpoczęcie budowy, a prace przygotowawcze mogą być wykonywane tylko na terenie objętym pozwoleniem na budowę lub zgłoszeniem - w odniesieniu do robót, w przypadku których nie jest wymagane pozwolenie na budowę, gdy organ administracji architektoniczno-budowlanej nie wniesie sprzeciwu.

Jak stanowi art. 48 ust. 1 ww. ustawy:

Organ nadzoru budowlanego wydaje postanowienie o wstrzymaniu budowy w przypadku obiektu budowlanego lub jego części będącego w budowie albo wybudowanego:

bez wymaganej decyzji o pozwoleniu na budowę albo

bez wymaganego zgłoszenia albo pomimo wniesienia sprzeciwu do tego zgłoszenia.

W myśl art. 50 ust. 1 ww. ustawy:

W przypadkach innych niż określone w art. 48 ust. 1 lub w art. 49f organ nadzoru budowlanego wstrzymuje postanowieniem prowadzenie robót budowlanych wykonywanych:

bez wymaganej decyzji o pozwoleniu na budowę albo zgłoszenia lub

w sposób mogący spowodować zagrożenie bezpieczeństwa ludzi lub mienia lub zagrożenia środowiska, lub

na podstawie zgłoszenia z naruszeniem art. 29 ust. 1 i 3, lub

w sposób istotnie odbiegający od ustaleń i warunków określonych w decyzji o pozwoleniu na budowę, projekcie zagospodarowania działki lub terenu, projekcie architektoniczno-budowlanym lub w przepisach.

Przez budowę budynku mieszkalnego w rozumieniu przepisu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy zatem uznać wykonanie robót budowlanych, w tym prac przygotowawczych, prowadzonych na podstawie pozwolenia na budowę zgodnie z przedłożonym projektem budowlanym lub na podstawie zgłoszenia

organowi zamiaru prowadzenia prac budowlanych - gdy organ administracji architektoniczno-budowlanej nie wniesie sprzeciwu. W sytuacji, gdy wymogi formalnoprawne zostały spełnione i na ich podstawie został rozpoczęty proces budowy, można mówić o budowie budynku mieszkalnego.

Zatem stwierdzić należy, że planowana przez Pana sprzedaż Nieruchomości nr 2 przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, będzie stanowić źródło przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie wydatkowanie przez Pana przychodu z odpłatnego zbycia Nieruchomości nr 2 przed upływem trzech lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpi odpłatne zbycie tej nieruchomości, na budowę budynku mieszkalnego, w którym będzie Pan realizować własne cele mieszkaniowe, uprawnia do 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. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Pana stanowisko w zakresie pytania Nr 2 jest **prawidłowe**.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

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

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny/zdarzenie przyszłe sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym/zdarzeniem przyszłym podanym przez wnioskodawcę 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 Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan do interpretacji.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

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

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

Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

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

Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (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.).