

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	617761
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-12-16T08:48:20.900
Tytuł (teza):	Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego - nabycie od partnerki udziału własności w nieruchomości.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-12-12T09:09:45.963
Sygnatura:	0113-KDIPT2-2.4011.837.2024.1.KR
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • nabycie • nieruchomości-nabycie nieruchomości • nieruchomości-sprzedaż nieruchomości • ulga-ulga mieszkaniowa • wydatek-wydatki mieszkaniowe
Przepis:	• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.
Załączniki:	brak

Treść:

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

stwierdzam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

16 października 2024 r. wpłynął Pana wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego. Uzupełnił go Pan pismem z 16 października 2024 r. (wpływ 21 października 2024 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Wnioskodawca jest osobą fizyczną, zamieszkałą na stałe w Polsce. Wnioskodawca nie prowadzi pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wnioskodawca jest właścicielem lub współwłaścicielem dwóch nieruchomości:

- lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość położoną w (...) przy ul. (...) wraz z udziałem (...) w części wspólnej budynku i innych urządzeń, dla której prowadzona jest księga wieczysta o nr (...) przez Sąd Rejonowy dla (...), (...) (...) (dalej jako: „Nieruchomość 1”), którą Wnioskodawca uzyskał na podstawie umowy darowizny z dnia 10 czerwca 2011 r. Nieruchomość 1 została Wnioskodawcy darowana przez Jego ojca. Od tego momentu, ojciec Wnioskodawcy dalej mieszka w Nieruchomości 1 z wyłączeniem innych osób. Ojciec Wnioskodawcy samodzielnie ponosi koszty utrzymania Nieruchomości 1 oraz uiszcza wszystkie koszty mediów (które są przez niego płacone samodzielnie lub zwracając kwoty zapłacone przez Wnioskodawcę),
- lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość położoną w (...) przy ul. (...) wraz z udziałem (...) w części wspólnej budynku i innych urządzeń, dla której prowadzona jest księga wieczysta o nr (...) przez Sąd Rejonowy dla (...), (...) (...) (dalej jako: „Nieruchomość 2”). Nieruchomość 2 została nabyta przez Wnioskodawcę na podstawie postanowienia Sądu Rejonowego dla (...), (...) w sprawie o dział spadku po matce Wnioskodawcy. W Nieruchomości 2 mieszka, z wyłączeniem innych osób, członek rodziny Wnioskodawcy, który pracuje w (...) (w weekendy mieszkając w (...)). Koszty utrzymania Nieruchomości 2 oraz koszty mediów są uiszczane przez zamieszkującego w niej członka rodziny Wnioskodawcy (samodzielnie lub zwracając kwoty zapłacone przez Wnioskodawcę).

W dacie sporządzania niniejszego wniosku dane z ksiąg wieczystych wskazują, że Wnioskodawca jest współwłaścicielem jeszcze dwóch innej nieruchomości. Pierwszą z nich jest udział w nieruchomości gruntowej położonej w miejscowości (...), gmina (...), stanowiącej działkę gruntu nr (...) o powierzchni (...) ha, dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą o nr (...), która jest wykorzystywana jako droga do innej nieruchomości wykorzystywanej przez członka rodziny Wnioskodawcy. Dodatkowo, Wnioskodawca jest ujawniony jako współwłaściciel nieruchomości położonej w miejscowości (...), gmina (...), stanowiącej działkę gruntu nr (...) o powierzchni (...) ha, dla której Sąd Rejonowy w (...) prowadzi księgę wieczystą o nr (...), na której to nieruchomości znajduje się domek letniskowy. Zgodnie z wiedzą Wnioskodawcy, nie powinien On być ujawniony jako współwłaściciel tych nieruchomości, a treść księgi wieczystej nie odpowiada rzeczywistemu stanowi prawnemu.

Jak wynika z powyższego, Wnioskodawca nie mieszka ani nie planuje mieszkać w nieruchomościach, do których powinien posiadać tytuł prawny, tj. Nieruchomości 1 lub Nieruchomości 2.

W dniu 9 sierpnia 2019 r. Wnioskodawca nabył nieruchomość gruntową położoną w miejscowości (...) gmina (...), powiat (...), województwo (...), oznaczoną jako działki gruntu nr (...) oraz nr (...), dla której prowadzona jest księga wieczysta o numerze (...) prowadzona przez Sąd Rejonowy w (...), (...) (dalej jako: „Nieruchomość 3”). Zgodnie z uzyskanym wypisem z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, Nieruchomość 3 była

oznaczona w planie symbolami (...) (przeznaczenie podstawowe, zabudowa mieszkaniowa jednorodzinna i zabudowana zagrodowa) oraz (...) (tereny upraw rolnych przeznaczonych na dolesienia). Nieruchomość 3 była niezabudowana, nieogrodzona i nie posiada mediów.

Do nabycia Nieruchomości 3 doszło w formie aktu notarialnego, a sprzedawcą była osoba z rodziny Wnioskodawcy. Do nabycia Nieruchomości 3 doszło z inicjatywy sprzedawcy, a Wnioskodawca chcąc pomóc członkowi rodziny, zdecydował się ją nabyć. Cena Nieruchomości 3 została uiszczona przed zawarciem umowy sprzedaży, a do jej wydania miało dojść w dniu zawarcia umowy sprzedaży.

Następnie w dniu 4 listopada 2022 r. Wnioskodawca zawarł warunkową umowę sprzedaży Nieruchomości 3 pod warunkiem, że Skarb Państwa Lasy Państwowe nie wykona prawa pierwokupu przysługującego na mocy ustawy o lasach. Do płatności części ceny doszło przed zawarciem warunkowej umowy sprzedaży, a pozostała część ceny miała być zapłacona w sposób wskazany w umowie przenoszącej własność.

W wykonaniu zobowiązania określonego ww. umową warunkową, dnia 30 listopada 2022 r. Wnioskodawca zawarł umowę przyrzeczoną Nieruchomości 3 w formie aktu notarialnego. W umowie sprzedaży Nieruchomości 3 oświadczono, że nie stanowiła ona nieruchomości rolnej w rozumieniu przepisów ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego z uwagi na przeznaczenie w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego na cele inne niż rolne oraz była wolna od wszelkich ograniczeń w rozporządzaniu. W dacie zawierania umowy przyrzeczonej nie wpisano żadnych wpisów w dziale III i dziale IV księgi wieczystej Nieruchomości 3.

Płatność ceny za Nieruchomość 3 miała zostać uiszczona w następujący sposób.

- część ceny miała być dokonana przelewem przed podpisaniem umowy przyrzeczonej sprzedaży Nieruchomości 3,
- część ceny miała zostać zapłacona najpóźniej w terminie do 1 grudnia 2022 r. na rachunek bankowy Wnioskodawcy,
- część ceny miała zostać zapłacona najpóźniej w terminie do 9 grudnia 2022 r. z uwagi na zawarcie umowy kredytowej przez kupującego.

W związku z powyższym, do wydania Nieruchomości 3 miało dojść w dniu zawarcia umowy przyrzeczonej sprzedaży Nieruchomości 3.

Dnia 23 maja 2023 r. Wnioskodawca złożył deklarację PIT-39 za rok 2022 po przekroczeniu ustawowego terminu na jej złożenie, przedkładając jednocześnie zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego, co było uzasadnione brakiem wiedzy o obowiązku złożenia deklaracji oraz błędnej interpretacji przepisów. W deklaracji PIT-39 wykazano dochód z tytułu sprzedaży Nieruchomości 3 w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zbycia Nieruchomości 3 (mającej miejsce 30 listopada 2022 r.), a kwotą za którą nabył Nieruchomość 3 (co miało miejsce 9 sierpnia 2019 r.). Uzyskany dochód opisano jako dochód zwolniony na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., tym samym nie uiszczając podatku dochodowego.

Wnioskodawca zamieszkuje na stałe w nieruchomości swojej długoletniej partnerki, znajdującym się w (...), dla której Sąd Rejonowy w (...), (...) prowadzi księgę wieczystą o numerze (...) („Nieruchomość 4”). Nieruchomość 4 stanowi wyłączną własność partnerki Wnioskodawcy, a Wnioskodawca jako osoba niebędąca współwłaścicielem Nieruchomości 4 oraz niebędąca małżonkiem właścicielki, nie posiada do niej żadnych praw. Do nabycia Nieruchomości 4 doszło w styczniu 2013 r. Wnioskodawca przyczynia się do kosztów utrzymania Nieruchomości 4 oraz przyczynia się do ponoszenia wydatków na wszelkie media związane z użytkowaniem Nieruchomości 4 (część mediów jest również zarejestrowana na Wnioskodawcę).

Wnioskodawca rozważa obecnie nabycie połowy udziału własności w Nieruchomości 4 z następujących przyczyn:

- z uwagi na faktyczne zamieszkiwanie przez Wnioskodawcę w Nieruchomości 4 oraz braku posiadania innej, niezamieszkanego nieruchomości, w której chciałby zamieszkać,
- chęci dostosowania stanu prawnego do stanu faktycznego, tj. uzyskanie prawa do nieruchomości, w której faktycznie zamieszkuje,
- uzyskania tytułu współwłasności do nieruchomości, na rzecz której ponosi faktycznie koszty użytkowania oraz przyczynia się do kosztów mediów,
- w przypadku konfliktu z obecną partnerką, pomimo wieloletniego ponoszenia nakładów i przyczyniania się do wydatków na media, nie posiadałby żadnych praw do Nieruchomości 4 i musiałby się z niej wyprowadzić,
- w przypadku śmierci obecnej partnerki, nie posiadałby żadnych praw do Nieruchomości 4.

W związku z powyższym, wskutek braku zamieszkiwania w Nieruchomości 1 i Nieruchomości 2 oraz braku planów zamieszkiwania w nich, jak również chęci uzyskania tytułu prawnego do Nieruchomości 4 z wyżej opisanych przyczyn, Wnioskodawca rozważa zaproponowanie partnerce nabycia połowy udziału własności w Nieruchomości 4. Jak przewiduje Wnioskodawca, do nabycia udziału własności w Nieruchomości 4 dojdzie w 2024 r. lub 2025 r. Wreszcie, po nabyciu udziału w Nieruchomości 4 Wnioskodawca nie zamierza zbyć udziału w tej nieruchomości poprzez jej odsprzedaż lub wynajem.

Pytanie

Czy w przedstawionym opisie zdarzenia przyszłego Wnioskodawca będzie spełniał wymagania określone w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dla uzyskania zwolnienia z podatku dochodowego w przypadku wydatkowania kwoty przychodu uzyskanego w wyniku sprzedaży niezabudowanego gruntu na własne cele mieszkaniowe?

Pana stanowisko w sprawie

W Pana ocenie, przedstawiony opis zdarzenia przyszłego będzie spełniał wymagania określone w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm., dalej: „u.p.d.o.f.”), dla uzyskania zwolnienia z podatku dochodowego w przypadku wydatkowania kwoty przychodu uzyskanego w wyniku sprzedaży niezabudowanego gruntu na własne cele mieszkaniowe.

Uzasadnienie prawne

Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. 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.

Jak przewiduje art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., źródłami przychodów są 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.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz wymienionych praw majątkowych przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw majątkowych następuje po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym miało miejsce nabycie - nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., a przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości i praw majątkowych w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Jak wskazano w opisie stanu faktycznego, Wnioskodawca zbył Nieruchomość 3 będącą niezabudowaną nieruchomością gruntową. Wobec tego, dokonane przez Wnioskodawcę odpłatne zbycie nieruchomości stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) u.p.d.o.f. i podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Zgodnie z art. 30e ust. 1 u.p.d.o.f., 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. 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. 6e i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw. Jak z kolei przewiduje art. 30e ust. 4 u.p.d.o.f., 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 przypadku niewypełnienia warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., podatnik jest obowiązany do złożenia korekty zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, i do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 45 ust. 4 pkt 4, do dnia zapłaty podatku włącznie.

Jak przewiduje natomiast art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., 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 poczynając 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.

Jak doprecyzowuje art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f., 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).

Jak natomiast przewiduje art. 21 ust. 28 u.p.d.o.f., 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.

Uwzględniając powyższe przepisy oraz opis zdarzenia przyszłego, należy stwierdzić, że warunkiem korzystania ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem dochodowym dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych wymienionych w ustawie jest wydatkowanie otrzymanego przychodu:

- w ustawowym terminie oraz
- wyłącznie na własne cele mieszkaniowe określone w art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f.

Odnosząc się do pierwszej przesłanki nie ulega wątpliwości, że został on spełniony. Do zbycia Nieruchomości 3 doszło 30 listopada 2022 r., podczas dla możliwości zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. przepis ustawy przewiduje konieczność wydatkowania przychodu w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, czyli do końca 2025 r. Podkreślenia wymaga, że termin trzyletni został wprowadzony do przepisów u.p.d.o.f. od 2019 r., w związku z czym ma zastosowanie w niniejszej sprawie. Jak z kolei wskazano w opisie zdarzenia przyszłego, nabycie udziału w Nieruchomości 4 ma mieć miejsce w 2024 r. lub 2025 r. W związku z tym, warunek ten zostanie spełniony.

Drugim warunkiem jest wydatkowanie otrzymanego przychodu na własne cele mieszkaniowe. Jak przyjmują sądy administracyjne i organy podatkowe, wyrażenie „cele mieszkaniowe” jest poprzedzone przymiotnikiem „własne”. Rację ma zatem organ, że wolą ustawodawcy jest zwolnienie tylko takiego przychodu, który zostanie wydatkowany na zaspokojenie „własnych celów mieszkaniowych”. Należy zauważyć, że o ile samo pojęcie wydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe zostało sprecyzowane w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (w art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f.) o tyle ustawodawca nie zdefiniował - kluczowego w sprawie niniejszej pojęcia – „własnych” celów mieszkaniowych. W ocenie Sądu normę prawną wynikającą z łącznego odczytania treści art. 21 ust. 1 pkt 131 oraz ust. 25 tego artykułu należy rozumieć, tak jak przyjęły to organy podatkowe, że dla skorzystania ze zwolnienia podatkowego nie wystarczy jedynie sam fakt nabycia na własność nieruchomości, lecz dokonanie takiej transakcji w ściśle określonym celu, a więc w celu zaspokojenia własnych celów mieszkaniowych, a nie dla realizacji innych celów. Fakt, że dochody uzyskane z odpłatnego zbycia nieruchomości, tak jak wymaga przepis, zostały przeznaczone na własne cele mieszkaniowe, z reguły oznacza zaistnienie następujących po sobie okoliczności poczynając od powzięcia ukierunkowanego na to zamiaru podatnika, poprzez fazę realizacyjną (wykonawczą), która w zwykłym toku spraw kończy się zwieńczeniem tego celu poprzez zamieszkanie w nabytym lokalu (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 24 października 2023 r., sygn. akt I SA/Bd 386/23).

W ocenie Wnioskodawcy, nie ulega wątpliwości, że wydatkowanie przychodu uzyskanego ze sprzedaży Nieruchomości 3 na nabycie udziału w Nieruchomości 4 stanowi, realizację

własnego celu mieszkaniowego. Wnioskodawca mieszka obecnie i zamierza mieszkać w przyszłości w Nieruchomości 4, a nabycie udziału w Nieruchomości 4 wynika z następujących przyczyn.

- z uwagi na faktyczne zamieszkiwanie przez Wnioskodawcę w Nieruchomości 4 oraz braku posiadania innej, niezamieszkannej nieruchomości, w której chciałby zamieszkać,
- chęci dostosowania stanu prawnego do stanu faktycznego, tj. uzyskanie prawa do nieruchomości, w której faktycznie zamieszkuje,
- uzyskania tytułu współwłasności do nieruchomości, na rzecz której ponosi faktycznie koszty użytkowania oraz przyczynia się do kosztów mediów,
- w przypadku konfliktu z obecną partnerką, pomimo wieloletniego ponoszenia nakładów i przyczyniania się do wydatków na media, nie posiadałby żadnych praw do Nieruchomości 4 i musiałby się z niej wyprowadzić,
- w przypadku śmierci obecnej partnerki, nie posiadałby żadnych praw do Nieruchomości 4.

W związku z powyższym, zdaniem Wnioskodawcy, nabycie udziału w Nieruchomości 4 będzie stanowiło wydatkowanie na własne cele mieszkaniowe.

Jak wskazano w opisie zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca jest właścicielem dwóch nieruchomości (w Jego ocenie w przypadku współwłasności dwóch nieruchomości treść ksiąg wieczystych nie odpowiada rzeczywistemu stanowi prawnemu). W żadnej z tych nieruchomości Wnioskodawca nie realizuje jednak swoich celów mieszkaniowych, tj. nie mieszka w nich ani nie zamierza tego robić. Nieruchomość 1 jest bowiem zamieszkiwana wyłącznie przez ojca Wnioskodawcy, który ponosi koszty utrzymania tej nieruchomości oraz koszt wszelkich mediów. Nieruchomość 2 jest z kolei zamieszkiwana wyłącznie przez członka rodziny Wnioskodawcy, który przebywa w niej, w tygodniu (w weekendy mieszkając w innym miejscu), który również ponosi koszt utrzymania tej nieruchomości oraz koszt wszelkich mediów. Wnioskodawca z kolei mieszka w Nieruchomości 4, której udział we własności zamierza nabyć. W związku z tym, choć pozostaje On właścicielem innych nieruchomości, w ocenie Wnioskodawcy, jeżeli mieszka On i zamierza mieszkać w Nieruchomości 4 (uzyskując do niej jednocześnie tytuł prawny), nabycie udziału w Nieruchomości 4 może stanowić wydatkowanie na własny cel mieszkaniowy. Podkreślenia przy tym wymaga, że w wyrokach sądów administracyjnych i w interpretacjach organów podatkowych nie wyklucza się możliwości skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., jeżeli jest się już właścicielem jednej nieruchomości (choćby interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 lipca 2018 r., 0112-KDIL3-2.4011.216.2018.1.MK).

Nadto należy podkreślić, że Wnioskodawca zamierza nabyć udział w Nieruchomości 4, a nie całą Nieruchomość 4. Nie stanowi to jednak przeszkody do zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. Z jednej strony wprost potwierdza to brzmienie przepisu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) u.p.d.o.f., zgodnie z którym, za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe rozumie się również nabycie udziału w budynku mieszkalnym, a także udziału w gruncie, związanych z tym budynkiem. Z drugiej strony, taka możliwość została potwierdzona w interpretacjach organów podatkowych (choćby interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 marca 2021 r., 0113-KDIPT2-2.4011.1076.2020.1.KR).

W związku z powyższym, w ocenie Wnioskodawcy przedstawiony stan faktyczny spełnia wymagania określone w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., dla uzyskania zwolnienia z podatku dochodowego w przypadku wydatkowania kwoty przychodu uzyskanego w wyniku sprzedaży niezabudowanego gruntu na własne cele mieszkaniowe.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

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

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

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy,

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

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
 - jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że nienastępująca w wykonaniu działalności gospodarczej sprzedaż nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w tym przepisie przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, skutkuje powstaniem przychodu. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw nastąpi po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Zatem, 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, co do zasady decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób ich nabycia.

W świetle powyższego stwierdzić należy, że sprzedaż przez Pana w dniu 30 listopada 2022 r. nieruchomości gruntowej (Nieruchomość 3), nabytej 9 sierpnia w 2019 r., stanowi dla Pana źródło przychodu w myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ jej odpłatne zbycie zostało dokonane przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie.

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

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

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

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

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

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

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 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Stosownie do 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 (tj. wartością wyrażoną w cenie określonej w umowie sprzedaży), a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z – w przedmiotowej sprawie – art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do art. 30e ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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

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

Z art. 30e ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

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

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

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

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

Wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw

majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

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

gdzie:

D – dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa,

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

P – przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

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

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

Art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, 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.

Na mocy zaś art. 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.

Treść art. 21 ust. 26 cytowanej ustawy wskazuje, że:

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

Ponadto z art. 21 ust. 28 wskazanej ustawy wynika, że:

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

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

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

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

W związku z tym, tylko wydatkowanie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości i określonych praw majątkowych – w terminie i na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131, a szczegółowo określone w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – pozwala na zastosowanie przedmiotowego zwolnienia.

Celem takim może być zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ww. ustawy, wydatek poniesiony na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem.

Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy i dopisując ten przymiotnik, przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość

uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych. Tak więc uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

Zatem, przy zwolnieniu uwzględnić można tylko takie wydatki, które poniesione zostaną na „własne cele mieszkaniowe”. Przy czym „własne cele mieszkaniowe” należy rozumieć jednoznacznie zgodnie z wykładnią literalną. Podkreślenia wymaga bowiem, że ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wpływa daleko idąca konsekwencja zawarta w stwierdzeniu „własne cele mieszkaniowe”. U podstaw omawianego zwolnienia legło bowiem założenie, że nie powinny być opodatkowane środki wydane na realizację własnego celu mieszkaniowego zbywającego. Powyższy warunek wynika wprost z brzmienia przepisu normującego zwolnienie. Warunkiem zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 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”. Ustawodawca wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe, a te realizowane są w dłuższym okresie czasu.

Sądy administracyjne podkreślają, że zwolnienie z opodatkowania dochodów opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter mieszany, podmiotowo-przedmiotowy: wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją, jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – zaspokojenie jego niezaspokojonych celów mieszkaniowych.

Z punktu widzenia ustawodawcy istotne jest bowiem, aby wydatkowanie przychodu było ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Oznacza to, że w momencie poniesienia wydatku celem podatnika powinno być dążenie, aby w tej nowej nieruchomości (lokalu) zamieszkać. Wyrażenie „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie nieruchomości (mieszkania) w znaczeniu przedmiotowym.

Same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu nieruchomości/lokalu w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych nie są wystarczające do uzyskania zwolnienia podatkowego. Nie wystarczy poczynienie wydatków na nabycie, lecz konieczne jest, aby nastąpiło to jednocześnie w celu realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych.

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

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

Pojęcie celu związane jest z wewnętrzną postawą człowieka, określaną najczęściej mianem chęci, woli, dążenia, zamiaru, postawy motywującej (powodującej) ludzkie działanie.

Zatem, wydatek poniesiony na własne cele mieszkaniowe, to wydatek dokonany w zamiarze zaspokajania własnych potrzeb mieszkaniowych. Utwierdza to w przekonaniu, że istotny jest zamiar nabycia nieruchomości na cele mieszkaniowe, który powinien prowadzić do zamieszkania w nabytej nieruchomości.

Intencją ustawodawcy tworzącego zwolnienie przedmiotowe w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zachęcanie podatników do nabywania w miejsce zbywanych nieruchomości czy praw majątkowych, innych nieruchomości lub praw przeznaczonych do zaspokajania ich indywidualnych potrzeb mieszkaniowych a nie realizacja jakichkolwiek i czyichkolwiek celów mieszkaniowych. Potwierdza to poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”. Zwolnienie dotyczy zatem realizowania przez podatnika swoich celów mieszkaniowych, czyli własnych potrzeb mieszkaniowych.

Co istotne, ustawodawca – regulując omawiane zwolnienie – nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do podatników, którzy nie będą posiadać innych nieruchomości (lokalii mieszkalnych/budynków mieszkalnych) niż nabyta lub wybudowana. Zatem, dla skorzystania z przedmiotowego zwolnienia nie będzie miało znaczenia dysponowanie przez podatnika prawem własności innego lokalu mieszkalnego (budynku mieszkalnego). Ustawa nie ogranicza prawa do zwolnienia co do liczby posiadanych lub nabywanych nieruchomości (lokalii mieszkalnych/budynków mieszkalnych), jednakże wyraźnie wskazuje, że skorzystanie ze zwolnienia odnosi się tylko i wyłącznie do tych nieruchomości (lokalii mieszkalnych/budynków mieszkalnych), które faktycznie służą zaspokojeniu własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Oznacza to, że w momencie poniesienia wydatku celem podatnika powinno być dążenie, aby w tym nowym lokalu (budynku) zamieszkać. Wyrażenie „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie mieszkania (budynku mieszkalnego) w znaczeniu przedmiotowym.

W tym miejscu jeszcze raz należy podkreślić, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych dopuszcza możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego poprzez przeznaczenie przychodu ze sprzedaży na wskazane w tej ustawie cele mieszkaniowe, o jakich mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1. Niemniej jednak, aby podatnik mógł wywodzić prawo do zastosowania przedmiotowego zwolnienia, a tym samym z niego skorzystać, to musi bezwzględnie spełnić wynikające z tego przepisu warunki.

Z opisu sprawy wynika, że niezabudowaną nieruchomość gruntową (Nieruchomość 3) sprzedał Pan w 2022 r. Zamierza Pan wydatkować kwotę przychodu uzyskanego w wyniku sprzedaży ww. niezabudowanego gruntu (Nieruchomości 3) na własne cele mieszkaniowe, tj. nabyć od Pana partnerki połowę udziału własności w Nieruchomości 4, która stanowi jej wyłączną własność, a w której to, zamieszkuje Pan na stałe, przyczynia się Pan do kosztów utrzymania Nieruchomości 4 oraz przyczynia się do ponoszenia wydatków na wszelkie media związane z użytkowaniem Nieruchomości 4 (część mediów jest również zarejestrowana na Pana). Chce Pan uzyskać prawo do nieruchomości, w której faktycznie zamieszkuje. Do nabycia udziału własności w Nieruchomości 4, dojdzie w 2024 r. lub 2025 r. Po nabyciu udziału w Nieruchomości 4, nie zamierza Pan zbyć udziału w tej nieruchomości poprzez jej odsprzedaż lub wynajem.

Odnosząc powyższe na grunt przedstawionej sprawy stwierdzić należy, że przeznaczenie przez Pana środków pieniężnych z dokonanego w 2022 r. odpłatnego zbycia nieruchomości gruntowej (Nieruchomości 3) na nabycie w 2024 r. lub 2025 r. (a więc w terminie określonym przepisami prawa), od Pana partnerki udziału własności w nieruchomości (Nieruchomości 4), w której realizuje i realizować będzie Pan własne cele mieszkaniowe (jak wskazuje Pan we wniosku – zamieszkuje/zamieszkiwać będzie w ww. nieruchomości), można uznać za wydatkowanie ich na własny cel mieszkaniowy, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co

uprawnia Pana do zastosowania zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy. Zatem, przychód uzyskany ze sprzedaży w 2022 r. ww. nieruchomości (Nieruchomości 3), przeznaczony w całości na nabycie w 2024 r. lub 2025 r. udziału w nieruchomości (Nieruchomości 4), nabytej na zaspokojenie własnych celów mieszkaniowych, jest zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zaznaczyć jednakże należy, że ww. zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu sprzedaży ww. nieruchomości, jaka proporcjonalnie odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie osiągniętym z odpłatnego zbycia ww. nieruchomości. Zatem, w sytuacji gdy cały przychód osiągnięty przez Pana z odpłatnego zbycia nieruchomości zostanie wydatkowany na nabycie nieruchomości (udziału) – tym samym, dochód z tytułu sprzedaży ww. nieruchomości będzie w całości zwolniony od podatku dochodowego.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

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

Należy zastrzec, że interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku w kontekście zadanego pytania, natomiast nie rozstrzyga innych kwestii wynikających z opisu sprawy, które nie były przedmiotem pytania i własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej.

Organ podkreśla, że procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretacje opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku – nie prowadzi postępowania dowodowego, w związku z czym nie jest obowiązany, ani uprawniony do oceny załączonych dokumentów. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ma na celu wyjaśnienie wątpliwości co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego materialnego do określonego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Przedmiotem interpretacji wydanej na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) jest sam przepis prawa. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest ustalanie stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), stanowi to bowiem domenę ewentualnego postępowania podatkowego. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku tego postępowania okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne. Organ nie prowadzi postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku do tych okoliczności wyraża swoje stanowisko, które zawsze musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę. Jeżeli zatem, przedstawione we wniosku zdarzenie przyszłe będzie różniło się od występującego w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie Pana chroniła w zakresie przedstawionego zdarzenia przyszłego. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu opisu sprawy przedstawionego we wniosku, udzielona odpowiedź 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 stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan do interpretacji.

· Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

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

1) z zastosowaniem art. 119a;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pan prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarzania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935; dalej jako „PPSA”).

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).