

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 664363
Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna
Status informacji: Aktualna
Data publikacji: 2025-11-03T09:23:18.247
Tytuł (teza): Skutki podatkowe sprzedaży nieruchomości.

Autor informacji:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2025-10-30T09:09:56.497
Sygnatura: 0113-KDIPT2-2.4011.702.2025.3.KR

Słowa kluczowe:

- budowa
- cel-cele mieszkaniowe
- koszt-koszty uzyskania przychodów
- nabycie
- nakłady
- nieruchomości-nabycie nieruchomości
- nieruchomości-sprzedaż nieruchomości
- remonty
- ulga-ulga mieszkaniowa
- wydatek-wydatki mieszkaniowe

Przepis:

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8-lit. a
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. a
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. c
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 4-art. 22-ust. 6d

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Koszty uzyskania przychodów.-Koszty uzyskania przychodów.-Koszty z tytułu zbycia nieruchomości.

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.-Specyfika źródeł przychodów.-Odpłatne zbycie nieruchomości, prawa wieczystego użytkowania gruntów i spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu.

Załączniki: brak

Treść:**Interpretacja indywidualna
– stanowisko prawidłowe**

Szanowny Panie,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

18 lipca 2025 r. wpłynął Pana wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych sprzedaży nieruchomości. Uzupełnił go Pan pismem złożonym 10 września 2025 r. – w odpowiedzi na wezwanie.

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

Wnioskodawca (dalej też jako: „Podatnik”) podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów w Polsce. Wnioskodawca pozostaje w związku małżeńskim, w którym panuje ustrój majątkowy wspólności małżeńskiej. Wnioskodawca nabył wraz z żoną do małżeńskiego majątku wspólnego (dalej: „majątek wspólny”) na podstawie aktu notarialnego (...) przed notariuszem w (...) w dniu 17 lipca 2015 r. nieruchomość położoną w województwie (...), powiecie (...), gminie (...), miejscowości (...), nieruchomość gruntową, która została utworzona z wyodrębnienia działki nr A z księgi wieczystej nr (...), o powierzchni 0,16 ha. Następnie na podstawie umowy darowizny z dnia 4 lipca 2018 r., sporządzonej w formie aktu notarialnego sporządzonego przed notariuszem w (...) o numerze (...), małżonkowie nabyli do majątku wspólnego nieruchomość gruntową położoną w województwie (...), powiecie (...), gminie (...), miejscowości (...), która to została wyodrębniona poprzez wydzielenie działki nr B o powierzchni 0,15 ha z księgi wieczystej nr (...). W związku z czynnościami ustalenia granic, a także analitycznego obliczenia powierzchni, działki zmieniły swoją powierzchnię i powierzchnia działki nr A zmieniła się z 0,16 ha na 0,1509 ha, a działka nr B zmieniła powierzchnię z 0,15 ha na 0,1459 ha. Kolejno działki o nr A i nr B podzieliły się na działki nr AA o powierzchni 0,0529 ha, nr BB o powierzchni 0,0430 ha i nr CC o powierzchni 0,2009 ha, przy czym działka nr AA powstała w części wynoszącej 0,0358 ha z działki nr A (67,67%), a w części wynoszącej 0,0171 ha z działki nr B (32,33%), natomiast działka nr BB powstała w części wynoszącej 0,0277 ha z działki nr A (64,42%) i w części wynoszącej 0,0153 ha z działki nr B (35,58%). Dla nabytej w 2015 r. nieruchomości została założona

księga wieczysta o nr (...), której zakres został rozszerzony poprzez wcielenie nabytych w drodze darowizny w 2018 r. nieruchomości. Na działce nr AA został wybudowany budynek mieszkalny jednorodzinny, któremu został nadany adres: (...), oddany do użytkowania w 2021 r. Na działce nr BB został wybudowany budynek mieszkalny jednorodzinny, któremu został nadany adres: (...), również oddany do użytkowania w 2021 r. Powierzchnia zabudowy obu wskazanych wyżej budynków mieszkalnych jednorodzinnych wynosi 0,0100 ha i w obu przypadkach budynki te posadowione są w obszarach wynoszących po 0,0083 ha w granicach pierwotnej działki nr A oraz jedynie w obszarach zajmujących po 0,0017 ha w granicach pierwotnej działki nr B.

Nieruchomość zabudowana budynkiem mieszkalnym na działce nr BB ((...)) została sprzedana przez Wnioskodawcę i Jego żonę za cenę (...) zł na podstawie aktu notarialnego z dnia 3 lutego 2022 r. przed notariuszem w (...).

Nieruchomość zabudowana budynkiem mieszkalnym na działce nr AA ((...)) została sprzedana przez Wnioskodawcę i Jego małżonkę na podstawie umowy sprzedaży w formie aktu notarialnego z dnia 15 lutego 2022 r. sporządzonego przed notariuszem w (...) za kwotę (...) zł. Sprzedaż w obu przypadkach nie wyodrębniła osobnej ceny za poszczególne składniki, a zawierała jedynie cenę całości.

Dnia 23 listopada 2022 r. Wnioskodawca wraz z małżonką nabył nieruchomość gruntową niezabudowaną, na której planują wybudować dom (nieruchomość A). Ponadto Wnioskodawca jest właścicielem we współwłasności łącznej nieruchomości w (...), w której obecnie zamieszkuje od 19 czerwca 1999 r. (nieruchomość B). Na dzień składania wniosku Wnioskodawca oczekuje na wydanie pozwolenia na budowę domu na nieruchomości A oraz nabywa materiały budowlane. Ponadto Wnioskodawca dokonuje nakładów na remont nieruchomości B. Wnioskodawca wnioskuje o wydanie interpretacji indywidualnej wyłącznie dla Niego, a nie wydanie interpretacji wspólnej dla siebie i małżonki.

Uzupełnienie stanu faktycznego

W piśmie z 10 września 2025 r., stanowiącym uzupełnienie wniosku, udzielił Pan następujących odpowiedzi na zadane w wezwaniu pytania:

- a) w jaki sposób (w drodze jakiej czynności prawnej – umowy lub zdarzenia prawnego np. w drodze umowy kupna, darowizny, innej – jakiej?) w 2015 r. nabył Pan wraz z żoną na podstawie aktu notarialnego nieruchomość gruntową (działkę nr A)?

Odpowiedź: Nieruchomość gruntowa została nabyta w drodze umowy sprzedaży.

- b) w związku z jakimi czynnościami prawnymi lub zdarzeniami i kiedy (proszę wskazać datę) miał miejsce/nastąpił podział działki nr A i nr B na działki nr AA, nr BB, nr CC? Na podstawie jakiego dokumentu/decyzji, przez jaki organ administracji i na podstawie jakich przepisów prawa stanowiących podstawę prawną podziału, nastąpił ww. podział działki nr A i nr B?

Odpowiedź: Podział działek nastąpił na podstawie decyzji (...) z dnia 20 grudnia 2021 r., znak (...), poprzez zatwierdzenie projektu podziału nieruchomości (na podstawie art. 95 pkt 7, art. 96 ust. 1, art. 97 ust. 1, 2, art. 99 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami oraz art. 104 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego).

- c) wobec wskazania w opisie sprawy:

Dnia 23 listopada 2022 r. podatnik wraz z małżonką nieruchomość gruntową niezabudowaną, na której planują - wybudować dom (nieruchomość A).

proszę o wskazanie: czy w dniu 23 listopada 2022 r. nabył Pan wraz z małżonką ww. nieruchomość gruntową niezabudowaną? W jaki sposób (w drodze jakiej czynności prawnej – umowy lub zdarzenia prawnego np. w drodze umowy kupna, darowizny, innej – jakiej?) została nabyta przez Pana i Pana żonę ww. nieruchomość?

Odpowiedź: Wnioskodawca wraz z małżonką nabył nieruchomość na podstawie umowy sprzedaży.

- d) czy dopuszczalna jest budowa budynku mieszkalnego (domu) na nabytej przez Pana nieruchomości gruntowej (nieruchomości A)? Czy w sprawie budowy budynku mieszkalnego (domu) zostało wydane pozwolenie na budowę? Czy budynek mieszkalny, który zostanie wybudowany, będzie spełniał definicję budynku mieszkalnego jednorodzinnego z art. 3 pkt 2a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 418)? Zgodnie z tym przepisem, przez budynek mieszkalny jednorodzinny należy rozumieć budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku.

Odpowiedź: Teren jest przeznaczony pod zabudowę jednorodzinną. Wnioskodawca nie posiada jeszcze pozwolenia na budowę, natomiast wszystkie warunki formalne, na dzień składania uzupełnienia zostały dochowane, a wniosek o pozwolenie został złożony przez architekta, zatem Wnioskodawca czeka na decyzję, po uzyskaniu, której chce niezwłocznie przystąpić do budowy.

- e) czy w wybudowanym domu (nieruchomość A) będzie Pan realizował i zaspokajał własne potrzeby mieszkaniowe, tj. czy będzie Pan w nim zamieszkiwał? W jakim czasie od wybudowania ww. domu Pan w nim zamieszka?

Odpowiedź: Tak, Wnioskodawca po wybudowaniu domu, spełniającego definicję budynku mieszkalnego jednorodzinnego na gruncie przepisów ustawy Prawo budowlane, na nieruchomości A zamierza się tam przeprowadzić i realizować swoje potrzeby mieszkaniowe. Wnioskodawca planuje wprowadzenie się do nowo wybudowanego domu niezwłocznie po ukończeniu budowy i spełnieniu wszystkich formalności, które są wymagane by w takim domu zamieszkać.

- f) czy w nieruchomości B, której jest Pan współwłaścicielem, realizuje i zaspokaja Pan własne potrzeby mieszkaniowe, tj. czy Pan w nim zamieszkuje?

Odpowiedź: Tak, Wnioskodawca od wielu lat zamieszkuje w nieruchomości opisanej jako nieruchomość B, zaspokajając własne potrzeby mieszkaniowe.

- g) czy wartość przychodu (tj. wartość wyrażona w umówionej cenie sprzedaży) uzyskanego przez Pana z dokonanej sprzedaży nieruchomości (działki nr AA), zostanie wydatkowana przez Pana, w okresie nie później niż trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie na Pana własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Należy doprecyzować/wskazać na jakie dokładnie (konkretnie/jednoznacznie) cele mieszkaniowe (poniesione wydatki) przeznaczył/zamierza przeznaczyć Pan przychód z odpłatnego zbycia ww. nieruchomości (działki nr AA)? Należy wskazać jakiego rodzaju wydatki (określone w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a)-e) i pkt 2 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), które poniósł/poniesie Pan, dotyczą/będą dotyczyć Pana „własnych celów mieszkaniowych”.

Odpowiedź: Wartość przychodu zostanie wydatkowana do końca 2025 r. (zbycie nastąpiło w 2022 r.), Wnioskodawca poniósł już wydatek na nabycie gruntu w 2022 r. (nieruchomość A, art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. c)), natomiast bieżąco pozostały przychód planuje do końca roku rozdysponować na wyremontowanie budynku, w którym aktualnie realizuje cele mieszkaniowe (nieruchomość B, art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) - wydatkami będą materiały budowlane, usługi remontowe, piec

centralnego ogrzewania. Natomiast w zakresie nakładów ponoszonych na budowę domu na nieruchomości A, będą to materiały budowlane oraz usługi mające związek z wzniesieniem tego budynku mieszkalnego (art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d). Ponadto przychód został wydatkowany na modernizację (art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) nieruchomości B - poprzez założenie instalacji fotowoltaicznej i zainstalowanie pieca gazowego.

- h) czy wartość przychodu (tj. wartość wyrażona w umówionej cenie sprzedaży) uzyskanego przez Pana z dokonanej sprzedaży nieruchomości (działki nr BB), zostanie wydatkowana przez Pana, w okresie nie później niż trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie na Pana własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Należy doprecyzować/wskazać na jakie dokładnie (konkretnie/jednoznacznie) cele mieszkaniowe (poniesione wydatki) przeznaczył/zamierza przeznaczyć Pan przychód z odpłatnego zbycia ww. nieruchomości (działki nr BB)? Należy wskazać jakiego rodzaju wydatki (określone w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a)-e) i pkt 2 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), które poniósł/poniesie Pan dotyczą/będą dotyczyć Pana „własnych celów mieszkaniowych”.

Odpowiedź: Środki będą przeznaczane równocześnie i na te same cele jak w przypadku opisanym w punkcie g).

- i) w związku ze wskazaniem w opisie sprawy:

(...) oraz nabywa materiały budowlane. Ponadto Podatnik dokonuje nakładów na remont nieruchomości B,

proszę wskazać: co dokładnie należy rozumieć pod pojęciem „materiały budowlane” i „nakładów na remont”, tj. jakie konkretne wydatki Pan poniósł /poniesie na remont oraz na materiały budowlane; jakie prace remontowe zostały /zostaną wykonane oraz jakie rodzaje materiałów Pan zakupił;

Odpowiedź: Poprzez nakłady na remont Wnioskodawca ma na myśli wydatkowanie pieniędzy na modernizację budynku poprzez założenie instalacji fotowoltaicznej wraz z inwerterem oraz nabycie i zainstalowanie pieca gazowego; natomiast jeśli chodzi o materiały budowlane to są to: stal zbrojeniowa, beton, izolacje (papa i inne), styrodur (styropian), folia kubełkowa, folia dachowa i folia izolacyjna budowlana do izolacji budynku i utrzymania ciepła, kominki (trwale związane z budynkiem i stanowią część integralną z bryłą budynku), kształtki kominkowe, pustaki ceramiczne, pustaki na ścianki działowe, dachówki, blacha, rynny, śniegołapy, ławy kominiarskie, płyty OSB, wełnę mineralną, okna, okna dachowe, włazy dachowe, bramę garażową (trwale związane z budynkiem i stanowią część integralną z bryłą budynku), cement, wapno, piasek, rury kanalizacyjne, styropian, siatka elewacyjna do ocieplenia budynku, kleje, kołki, puc, piece gazowe, instalacje elektryczną, instalację wodno-kanalizacyjną, grzejniki, rury, bloczki betonowe.

- j) czy będzie Pan posiadał wystawione na Pana rachunki i faktury lub inne udokumentowane rzetelne i wiarygodne dowody (np. umowę zawartą z wykonawcą prac budowlanych lub potwierdzenie zapłaty za ich wykonanie) potwierdzające wydatkowanie przez Pana środków pieniężnych na wskazane ww. cele mieszkaniowe (wydatki)?

Odpowiedź: Wszystkie wydatki, które Wnioskodawca będzie chciał uwzględnić, będą prawidłowo udokumentowane.

- k) jakie koszty/wydatki/nakłady poniósł Pan na nieruchomości (działkę nr AA i nr BB) będące przedmiotem sprzedaży? Należy wskazać rodzaje kosztów/wydatków

/nakładów poniesionych na ww. nieruchomości (działki)? Czy ww. koszty /nakłady są udokumentowane fakturami VAT? Czy posiada Pan faktury VAT potwierdzające poniesienie przez Pana ww. kosztów/wydatków?

Odpowiedź: Przez nakłady na działki nr AA i nr BB, Wnioskodawca ma na myśli prawidłowo udokumentowane nakłady na wzniesienie budynków co w sposób oczywisty przełożyło się na wzrost wartości nieruchomości gruntowej.

Pytania (ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku)

1. Czy wskazane w stanie faktycznym sprzedaże nieruchomości stanowią źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i w związku z tym ich zbycie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym?
2. W jaki sposób ustalić przychód podlegający opodatkowaniu przynależącym do źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?
3. Czy nakłady poczynione na nieruchomości, które zostały prawidłowo udokumentowane, mogą stanowić koszt uzyskania przychodu tytułem odpłatnego zbycia tych nieruchomości?
4. Czy poniesienie wydatków na remont budynku mieszkalnego, opisanego we wniosku jako nieruchomość B, które zostaną poczynione w okresie do trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, w zakresie środków uzyskanych ze sprzedaży działek nr AA i nr BB, będzie podlegało zakwalifikowaniu jako wydatki określone w tzw. uldze mieszkaniowej, tj. wchodzące w zakres dyspozycji art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?
5. Czy poniesienie wydatków na nabycie nieruchomości, opisaną we wniosku jako nieruchomość A oraz wydatki na wyniesienie budynku mieszkalnego, które zostaną poczynione w okresie do trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, w zakresie środków uzyskanych ze sprzedaży działek nr AA i nr BB, będzie podlegało zakwalifikowaniu jako wydatki określone w tzw. uldze mieszkaniowej, tj. wchodzące w zakres dyspozycji art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Pana stanowisko w sprawie

Ad 1

Wskazane w stanie faktycznym sprzedaże nieruchomości stanowią źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i w związku z tym ich zbycie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym, ale tylko w zakresie (w części) działki nabytej w 2018 r. W stosunku do działki nabytej w 2015 r. zastosowanie znajdzie wyłączenie z opodatkowania ze względu na upływ okresu 5-letniego od momentu nabycia.

Ad 2

Według Podatnika przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) tytułem sprzedaży nieruchomości objętych działkami o nr AA i nr BB, należy ustalić według udziału połączenia działek nabytych w 2018 r. do całkowitej powierzchni nowo powstałych działek. W stanowisku swoim Wnioskodawca nie uwzględnia przypadających nakładów na poszczególne działki, a więc powierzchni w jakich powstałe budynki mają odzwierciedlenie w powierzchni dawnych działek, bowiem nieruchomość jest sprzedawana jako jedna, a zgodnie z zasadą superficies solo cedit wybudowany budynek przynależy do gruntu,

natomiast wybudowanie budynku nie wpływa na kwestie opodatkowania gruntu (vide interpretacje 0115-KDIT1.4011.708.2023.1.DB oraz 0112-KDSL1-1.4011.275.2024.1 AG). Tym samym należy przyjąć, że u Wnioskodawcy powstanie przychód podlegający opodatkowaniu w wysokości odpowiadającej 1/2 wartości przychodu (w związku z tym, że składniki majątku znajdują się we współwłasności małżeńskiej, a przychodów takich nie można opodatkować wspólnie (vide 0114-KDIP3-2.4011.175.2020.2.JM oraz 0112-KDIL2-2.4011.919.2024.1.MC) z 171/529 wartości sprzedaży działki nr AA oraz 153/430 działki nr BB, tj. (...) z tytułem sprzedaży działki nr AA i (...) z tytułem sprzedaży działki nr BB. Pozostała część, tj. 358/529 działki nr AA oraz 277/430 działki nr BB, nie będzie podlegała opodatkowaniu ze względu na upływ 5-letniego terminu, który nastąpił od momentu nabycia działki nr A.

Ad 3 (ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku)

Nakłady poczynione na nieruchomości polegające na wzniesieniu budynków, które zostały prawidłowo udokumentowane, mogą stanowić koszt uzyskania przychodu tytułem odpłatnego zbycia tych nieruchomości w części w jakiej sprzedaż nieruchomości stanowi przychód.

Nakłady, które zostały poniesione na wzniesienie budynków powinny zostać, w razie prawidłowego udokumentowania, zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem stanowią one nakłady zwiększające wartość rzeczy i praw majątkowych oraz zostały poczynione w czasie ich posiadania. Tym samym, wydatki te powinny stanowić koszt w zakresie, w jakim sprzedaż podlegała opodatkowaniu, tj. iloczyn wydatku, 1/2 (ze względu na współwłasność) i udziału powierzchni działki nabytej w 2018 r. w powierzchni całości działki.

Ad 4 (ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku)

Wydatki poniesione na remont budynku mieszkalnego, w którym Wnioskodawca mieszka stanowią podstawę do wyliczenia zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wydatki poniesione przez Wnioskodawcę na remont budynku mieszkalnego będą stanowiły podstawę do wyliczenia zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem będą poczynione na cele, o których mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d), albowiem stanowią remont budynku, w którym Wnioskodawca zamieszkuje i jest jego współwłaścicielem, a budynek ten znajduje się na terytorium UE/EOG (w Polsce). W momencie poniesienia wydatków Wnioskodawca będzie zamieszkiwał w tej nieruchomości, a więc niezaprzeczalnie należy stwierdzić, iż służy on zaspokojeniu Jego własnych potrzeb mieszkaniowych. Wydatki te również będą poniesione odpowiednio w terminie do 3 lat od końca roku podatkowego, w którym Wnioskodawca uzyskał przychód tytułem odpłatnego zbycia nieruchomości, tj. do końca 2025 r.

Ad 5 (ostatecznie sformułowane w uzupełnieniu wniosku)

Wydatki poniesione na nabycie nieruchomości gruntowej oraz wydatki poniesione na wzniesienie budynku mieszkalnego, będą stanowiły podstawę do wyliczenia zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wydatki poniesione na nabycie nieruchomości gruntowej będą stanowiły podstawę do wyliczenia zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem będą one poczynione na cel, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. c) ww. ustawy, bowiem grunt jest terenem zabudowy jednorodzinnej. Natomiast nakłady na budowlę domu rodzinnego na tym gruncie będą stanowiły podstawę do wyliczenia zwolnienia w związku z celem opisanym w art. 21 ust. 25 lit. d), w zakresie w

jakim wydatki zostały poniesione do końca 2025 r. Wydatki te bowiem stanowią wydatki na wybudowanie domu, w którym Wnioskodawca w przyszłości planuje zaspokajać swoje potrzeby mieszkaniowe.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z przepisem 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.

Stosownie do 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 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.

Przytoczony przepis formułuje generalną zasadę, zgodnie z którą nienastępujące w wykonaniu działalności gospodarczej odpłatne zbycie 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, stanowi źródło przychodu podlegające opodatkowaniu. Zatem, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw nastąpi po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu 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, co do zasady decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób ich nabycia.

Przepis art. 155 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.) stanowi, że:

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

Zgodnie z art. 888 § 1 ustawy Kodeks cywilny:

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

Umowa darowizny uregulowana w art. 888 - 902 ustawy Kodeks cywilny jest umową jednostronnie zobowiązującą, konsensualną, nieodpłatną i kazualną (tzn. jest podstawą przysporzenia, która jest konieczna do przejścia własności rzeczy). Jak wynika z art. 888 § 1 ustawy Kodeks cywilny, przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku, zatem jeśli świadczenie będzie polegać na przekazaniu rzeczy (np. nieruchomości) dochodzi do przeniesienia prawa własności rzeczy z darczyńcy na obdarowanego. Z zacytowanego ww. przepisu wynika, że podstawową cechą umowy darowizny jest bezpłatne świadczenie darczyńcy na rzecz obdarowanego kosztem jego majątku. Darowizna należy do czynności, których celem jest dokonanie aktu przysporzenia majątkowego (świadczenie musi wzbogacić obdarowanego) i zobowiązanie darczyńcy musi być zamierzone jako nieodpłatne. Umowa darowizny dochodzi do skutku z chwilą złożenia oświadczenia woli przez obdarowanego o przyjęciu darowizny.

Zgodnie z art. 46 § 1 ustawy Kodeks cywilny:

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

Nieistotny dla opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest sam fakt podziału nieruchomości, jeżeli przez podział nieruchomości rozumie się proces mający na celu np. zyskanie korzystniejszej konfiguracji poszczególnych nieruchomości (działek). Jeżeli zatem właściciel (współwłaściciel) dokonuje podziału nieruchomości, nie mamy do czynienia z żadnym nabyciem, bo chodzi o nieruchomość, której ta osoba jest już właścicielem (współwłaścicielem). Sam podział nieruchomości (działek) nie stanowi przy tym daty nowego nabycia w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W wyniku podziału właściciel (współwłaściciel) nie nabędzie żadnych nowych nieruchomości ponad to, czego jest już właścicielem. W wyniku samego podziału działek nie zmieni się struktura własności każdej z mniejszych działek wydzielonych w drodze podziału. Właściciel nadal będzie posiadał takiej samej wielkości nieruchomości jak przed podziałem, tyle że w mniejszych działkach. Stąd czynność ta nie ma wpływu na określenie początku biegu terminu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ponadto, wskazać należy, że stosunki majątkowe pomiędzy małżonkami zostały uregulowane w ustawie z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.).

Zgodnie z art. 31 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego:

Z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków.

Wspólność wynikająca ze stosunku małżeństwa jest współwłasnością łączną. Cechą charakterystyczną tego typu współwłasności jest to, że niemożliwe jest ustalenie wielkości udziału małżonków we współwłasności (współwłasność bezudziałowa) oraz żaden z małżonków w czasie jej trwania nie może rozporządzać swymi prawami do majątku wspólnego.

W myśl art. 33 pkt 1 i pkt 2 ustawy Kodeks rodzinny i opiekuńczy:

Do majątku osobistego każdego z małżonków należą:

- 1) przedmioty majątkowe nabyte przed powstaniem wspólności ustawowej;
- 2) przedmioty majątkowe nabyte przez dziedziczenie, zapis lub darowiznę, chyba że spadkodawca lub darczyńca inaczej postanowił.

Zgodnie natomiast z art. 43 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego:

Oboje małżonkowie mają równe udziały w majątku wspólnym.

Ustrój wspólności ustawowej obejmujący dorobek obojga małżonków ukształtowany został przez ustawodawcę jako wspólność łączna, bezudziałowa.

Stosownie do art. 35 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego:

W czasie trwania wspólności ustawowej żaden z małżonków nie może żądać podziału majątku wspólnego. Nie może również rozporządzać ani zobowiązywać się do rozporządzania udziałem, który w razie ustania wspólności przypadnie mu w majątku wspólnym lub w poszczególnych przedmiotach należących do tego majątku.

Obojgu małżonkom przysługuje pełne prawo do całości majątku wspólnego. Zważywszy na tak ukształtowaną sytuację prawną małżonków objętych wspólnością ustawową, definitywne nabycie w czasie jej trwania nieruchomości oznacza nabycie przez każdego z małżonków tego prawa w całości, a nie w określonym ułamkowo udziale.

Zatem, w przypadku dokonanej przez Pana w dniu 15 lutego 2022 r. sprzedaży nieruchomości - działki nr AA (powstałej z podziału działki nr A oraz działki nr B), której część powierzchni stanowiła Pana własność od 2015 r. nabytej wraz z małżonką do małżeńskiego majątku wspólnego w wyniku umowy sprzedaży (część powierzchni działki nr A), a część powierzchni stanowiła Pana własność, którą nabył Pan wraz z małżonką do małżeńskiego majątku wspólnego w wyniku umowy darowizny w 2018 r. (część powierzchni działki nr B), datą, od której należy liczyć okres pięcioletni, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest zarówno rok zawarcia umowy sprzedaży, tj. 2015 r., jak również rok 2018, w którym Pan wraz z małżonką w drodze darowizny nabył jej część. Tym samym, przychód uzyskany ze sprzedaży działki nr AA, podlegać będzie rozliczeniu stosownie do wielkości powierzchni części tej działki nabytej w 2018 r. oraz wysokości przysługującego Panu udziału we współwłasności majątkowej małżeńskiej.

Z kolei, w przypadku dokonanej przez Pana w dniu 3 lutego 2022 r. sprzedaży nieruchomości - działki nr BB (powstałej z podziału działki nr A oraz działki nr B), której część powierzchni stanowiła Pana własność od 2015 r. nabytej wraz z małżonką do małżeńskiego majątku wspólnego w wyniku umowy sprzedaży (część powierzchni działki nr A), a część powierzchni stanowiła Pana własność, którą nabył Pan wraz z małżonką do małżeńskiego majątku wspólnego w wyniku umowy darowizny w 2018 r. (część powierzchni działki nr B), datą, od której należy liczyć okres pięcioletni, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest zarówno rok zawarcia umowy sprzedaży, tj. 2015 r., jak również rok 2018, w którym Pan wraz z małżonką w drodze darowizny nabył jej część. Tym samym, przychód uzyskany ze sprzedaży działki nr BB podlegać będzie rozliczeniu stosownie do wielkości powierzchni części tej działki nabytej w 2018 r. oraz wysokości przysługującego Panu udziału we współwłasności majątkowej małżeńskiej.

Odnosząc zatem powyższe uregulowania prawne na grunt rozpatrywanej sprawy stwierdzić należy, że sprzedaż w dniu 15 lutego 2022 r. nieruchomości (działki nr AA), w części przypadającej na powierzchnię działki, którą nabył Pan wraz z małżonką w drodze umowy sprzedaży w 2015 r. nie stanowi źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym, ponieważ sprzedaż tej części działki nastąpiła po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej części działki.

Natomiast, sprzedaż w dniu 15 lutego 2022 r. nieruchomości (działki nr AA), w części przypadającej na powierzchnię działki, którą nabył Pan wraz z małżonką w drodze umowy darowizny w 2018 r., stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego opodatkowaniu 19%

podatkiem dochodowym na zasadach określonych w art. 30e ust. 1 ww. ustawy, ponieważ sprzedaż tej części działki nastąpiła przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej części działki.

Sprzedaż w dniu 3 lutego 2022 r. nieruchomości (działki nr BB), w części przypadającej na powierzchnię działki, którą nabył Pan wraz z małżonką w drodze umowy sprzedaży w 2015 r. nie stanowi źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym, ponieważ sprzedaż tej części działki nastąpiła po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej części działki.

Z kolei, sprzedaż w dniu 3 lutego 2022 r. nieruchomości (działki nr BB), w części przypadającej na powierzchnię działki, którą nabył Pan wraz z małżonką w drodze umowy darowizny w 2018 r., stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegającego opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym na zasadach określonych w art. 30e ust. 1 ww. ustawy, ponieważ sprzedaż tej części działki nastąpiła przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej części działki.

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 sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez sprzedającego, które są konieczne, aby transakcja mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością).

Można do takich kosztów m.in. zaliczyć:

- związane ze zbyciem koszty wyceny sprzedawanej nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego;
- prowizje pośredników w sprzedaży nieruchomości;
- koszty ogłoszeń w prasie związanych z zamiarem sprzedaży nieruchomości;
- wydatki związane ze sporządzeniem przez notariusza umowy cywilnoprawnej;
- opłatę notarialną, koszty i opłaty sądowe.

Koszty te nie są kosztami nabycia, lecz jako koszty odpłatnego zbycia pomniejszają przychód.

Kosztów odpłatnego zbycia nie należy utożsamiać z kosztami uzyskania przychodu. 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. 6d ww. ustawy:

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

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.

W świetle powyższej definicji kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego ustawodawca precyzuje poprzez bezpośrednie wskazanie, że koszty takie stanowią udokumentowane koszty nabycia nieruchomości lub prawa majątkowego powiększone o nakłady, które zwiększyły wartość nieruchomości lub prawa majątkowego, a poczynione zostały w czasie jej posiadania.

Koszt nabycia, co do zasady, określa umowa notarialna sprzedaży, na podstawie której nabywca staje się właścicielem nieruchomości lub prawa majątkowego. Kosztem nabycia bez wątpienia będzie zatem cena jaką zapłacił nabywca zbywcy za nieruchomość będącą przedmiotem sprzedaży, niezależnie od tego czy zakup ten jest sfinansowany kredytem bankowym, czy też środki na zakup nieruchomości pochodzą z oszczędności nabywcy. Kosztem nabycia są również wydatki notarialne, czyli wydatki związane ze sporządzeniem aktu notarialnego związanego z nabyciem nieruchomości, pod warunkiem, że w istocie nabywca takie wydatki poniósł.

W doktrynie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym przez nakłady na nieruchomość należy rozumieć sumę wydatków poniesionych na substancję danej nieruchomości. Uznaje się, że są to nie tylko nakłady ulepszające lub modernizujące nieruchomość, ale również nakłady o charakterze budowlanym, remontowym. Ponadto ustawa przewiduje,

że wysokość nakładów zwiększających wartość nieruchomości poniesionych w czasie jej posiadania ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Jak wynika z powyższych przepisów, podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa określonym zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. wartością wyrażoną w cenie określonej w umowie sprzedaży pomniejszoną o koszty odpłatnego zbycia), a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c lub art. 22 ust. 6d 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 włącznie.

Stosownie do art. 45 ust. 1a pkt 3 ww. ustawy:

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

Stosownie do art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu od osiągniętych przez nich dochodów.

Natomiast w myśl art. 6 ust. 2 ww. ustawy:

Małżonkowie podlegający obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1, pozostający w związku małżeńskim i we wspólności majątkowej:

- 1) przez cały rok podatkowy albo
- 2) od dnia zawarcia związku małżeńskiego do ostatniego dnia roku podatkowego - w przypadku gdy związek małżeński został zawarty w trakcie roku podatkowego - mogą być, z zastrzeżeniem ust. 8, na wspólny wniosek wyrażony w zeznaniu podatkowym, opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów określonych zgodnie z art. 9 ust. 1 i 1a, po uprzednim odliczeniu, odrębnie przez każdego z małżonków, kwot pomniejszających dochód; w tym przypadku podatek określa się na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków.

W przypadku dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości i praw majątkowych wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, nie znajduje zastosowania art. 6 ust. 2 ww. ustawy, ponieważ dochody z tego tytułu zostały wyłączone z możliwości łącznego opodatkowania. Oznacza to, że podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tego tytułu jest odrębnie każdy z małżonków, a nie małżonkowie łącznie. Obowiązek podatkowy obciąża zatem każdego z małżonków z osobna. Skoro każdy z małżonków jest odrębnie podatnikiem podatku dochodowego od przychodów uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to każdy z nich zobowiązany jest do rozliczenia połowy przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości lub prawa majątkowego (udziału) stanowiącej majątek wspólny małżeński i wyliczenia należnego podatku dochodowego.

Mając na uwadze powyżej powołane przepisy wskazać należy, że w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego wchodzącej w skład majątku wspólnego małżonków, każdy z małżonków jako odrębny podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych zobowiązany jest do rozliczenia połowy przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego stanowiącej majątek wspólny małżeński i wyliczenia należnego podatku dochodowego.

W związku z tym, że w przedmiotowej sprawie przychodem podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości (działki nr AA), w części przypadającej na powierzchnię działki, którą nabył Pan wraz z małżonką do małżeńskiego majątku wspólnego w drodze umowy darowizny w 2018 r., oraz przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości (działki nr BB), w części przypadającej na powierzchnię działki, którą nabył Pan wraz z małżonką do małżeńskiego majątku wspólnego w drodze umowy darowizny w 2018 r., wskazać należy, że uzyskał Pan przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpowiadający połowie ceny sprzedaży tej części powierzchni działki podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, przy uwzględnieniu równego udziału małżonków w majątku wspólnym.

Stanowisko Pana w zakresie pytania oznaczonego nr 1 i nr 2 uznano za prawidłowe.

Odnosząc się do Pana wątpliwości dotyczących w jakiej części nakłady poczynione na ww. nieruchomości polegające na wzniesieniu budynków, które zostały prawidłowo udokumentowane mogą stanowić koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, podkreślić należy, że powyższy przepis art. 22 ust. 6c i ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest regulacją szczególną, która w sposób wyczerpujący określa zasady ustalania kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy.

W związku z tym, że przychodem podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości (działki nr AA), w części przypadającej na powierzchnię działki, którą nabył Pan wraz z małżonką do małżeńskiego majątku wspólnego w drodze umowy darowizny w 2018 r., oraz przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości (działki nr BB), w części przypadającej na powierzchnię działki, którą nabył Pan wraz z małżonką do małżeńskiego majątku wspólnego w drodze umowy darowizny w 2018 r., wskazać należy, że w myśl art. 22 ust. 6d ww. ustawy, za koszty uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w której wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Zatem, w przypadku sprzedaży nieruchomości nabytych w drodze darowizny do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć nakłady, które zwiększyły wartość tych nieruchomości w czasie ich posiadania.

W tym miejscu należy wskazać, że prawo do pomniejszenia dochodu o koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa mają oboje małżonkowie w proporcji, w jakiej przysługuje im prawo do udziału w zysku z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego. W przypadku braku przeciwnego dowodu należy przyjąć, że prawa do udziału w zysku są równe (po 50%).

Mając na uwadze powyższe, należy zauważyć, że przepis art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sposób jednoznaczny wskazuje, że kosztem uzyskania przychodu przy sprzedaży nieruchomości, nabytej w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób mogą być:

- udokumentowane nakłady na nieruchomość zwiększające jej wartość.

Z cytowanych powyżej przepisów prawa podatkowego wynika, że nakłady na nieruchomość mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodu pod warunkiem, że:

- zwiększyły jej wartość,
- poniesione zostały w czasie jej posiadania,
- zostały udokumentowane fakturami VAT lub dokumentami stwierdzającymi poniesienie opłat administracyjnych.

Wskazać należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa, co należy rozumieć pod pojęciem nakładów w rozumieniu ww. przepisu. W doktrynie ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym przez nakłady na nieruchomość należy rozumieć sumę wydatków poniesionych na substancję danej nieruchomości. Uznaje się, że są to nie tylko nakłady ulepszające lub modernizujące nieruchomość, ale również nakłady o charakterze budowlanym, remontowym.

Rozpatrując powyższe należy mieć na względzie fakt, że aby dany wydatek zaliczyć jako nakład zwiększający wartość nieruchomości w czasie jej posiadania musi zostać udokumentowany w sposób, o którym mowa w art. 22 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z powyższym przepisem, warunkiem zaliczenia poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości, jest m.in. posiadanie faktury VAT lub dokumentu stwierdzającego poniesienie opłaty administracyjnej.

Ustawodawca wprost wskazuje więc jakimi dokumentami potwierdzającymi poniesienie nakładów podatnik powinien dysponować. Przepis ten formułuje katalog zamknięty, który w żadnym wypadku nie dopuszcza zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków poniesionych na podstawie dokumentów innych niż wymienione w art. 22 ust. 6e powyższej ustawy.

Zatem, sam fakt poniesienia przez podatnika wydatku nie upoważnia go jeszcze do zaliczenia tego wydatku do kosztów nabycia, wytworzenia lub nakładów, o których mowa w art. 22 ust. 6c i ust. 6d ww. ustawy. Nie wystarczy samo subiektywne przekonanie podatnika, że ponieważ wydatek w jakiś sposób z różnych względów towarzyszy, np. nabyciu, wytworzeniu lub zwiększeniu wartości to należy uznać go za wydatek mający wpływ na wysokość podstawy opodatkowania. Wydatek ten powinien być jeszcze odpowiednio udokumentowany, tj. w sposób wskazany wprost w art. 22 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie ustawową przesłanką niezbędną do uznania wydatków (nakładów) za koszty uzyskania przychodu jest odpłatne zbycie nieruchomości lub prawa majątkowego. Przy czym, określając koszt uzyskania przychodu, co do zasady należy brać pod uwagę te wydatki, które mają bezpośredni wpływ na uzyskany przychód. Dlatego udokumentowane

nakłady mogą podlegać odliczeniu od przychodów wyłącznie w części odpowiadającej (w tym proporcjonalnie) odpłatnie zbytemu/zbytej udziałowi w nieruchomości lub prawie majątkowym/części nieruchomości lub prawa majątkowym.

Przenosząc zatem powyższe uregulowania na grunt rozpatrywanej sprawy stwierdzić należy, że w świetle art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, kosztem uzyskania przychodu z tytułu dokonanej sprzedaży nieruchomości (działki nr AA oraz działki nr BB) będą udokumentowane fakturami VAT – zgodnie z art. 22 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – poniesione przez Pana nakłady na ww. nieruchomości (działki) w czasie ich posiadania, w części przypadającej na nieruchomości (działki), proporcjonalnie przypadające na uzyskany przez Pana przychód z odpłatnego zbycia tych nieruchomości (działek), podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpowiadający połowie ceny sprzedaży tej części powierzchni działki podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, przy uwzględnieniu równego udziału małżonków w majątku wspólnym.

Stanowisko Pana w zakresie pytania oznaczonego nr 3 uznano za prawidłowe.

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.

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.

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.

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

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

Oznacza to, że wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. Tym samym podkreślenia wymaga fakt, że tylko określone zdarzenia prawne, bądź spełnienie określonych przesłanek, od których ustawodawca uzależnia prawo do zwolnienia z opodatkowania, skutkuje zwolnieniem 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.

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 leży 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”.

W świetle takiego wyjaśnienia nie zaspokaja swoich własnych celów mieszkaniowych osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne nieruchomości w celach lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu, remontu celem późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem lub dla realizacji potrzeb mieszkaniowych innych osób, np. dzieci.

Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na np. budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w wybudowanym lub remontowanym budynku mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego.

Należy również zauważyć, że ustawodawca regulując omawiane zwolnienie, nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw tylko do podatników, którzy nie będą posiadać innych nieruchomości. Ustawa nie ogranicza prawa do zwolnienia co do liczby posiadanych nieruchomości.

Dodać przy tym należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewiduje ściśle określonego sposobu dokumentowania poniesionego wydatku. W przypadku korzystania z ulg i zwolnień podatkowych wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, obowiązek udowodnienia, że określony wydatek został poniesiony przy spełnieniu wszystkich warunków wynikających z przepisów podatkowych, spoczywa na podatniku, który wywodzi z tego określone skutki prawne. Natomiast Organ podatkowy dla celów podatkowych weryfikując możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego uprawniony jest żądać od podatników udowodnienia poniesienia wydatków poprzez przedłożenie rzetelnych i wiarygodnych dowodów, z których w sposób niebudzący żadnych wątpliwości będzie wynikało kto, kiedy i jaki wydatek poniósł. Takimi dokumentami mogą być m.in. umowy, faktury VAT bądź też inne dokumenty, które ten fakt mogą potwierdzić – o ile z dokumentów tych jednoznacznie wynika kto, w jakim terminie, jakie wydatki i w jakiej kwocie poniósł. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają wymogu dokumentowania wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe wyłącznie fakturami VAT.

Z powyższych przepisów wynika zatem, że podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest fakt wydatkowania – poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie – przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych na cele mieszkaniowe wskazane m.in. w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. c) ww. ustawy, tj. nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie oraz w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) tej ustawy, tj. na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części. W przepisie tym nie chodzi zatem o jakikolwiek budynek mieszkalny, ale o budynek mieszkalny określony mianem „własny”. Przy czym art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera definicję pojęcia „własny”.

Zatem, warunkiem koniecznym do skorzystania z opisanej ulgi jest wymóg posiadania prawa własności lub współwłasności do budynku mieszkalnego. Ten warunek nierozdzielnie związany jest ze stwierdzeniem zawartym w cytowanym przepisie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) w związku z art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który stanowi, że zwolnienie przysługuje w przypadku przeznaczenia przychodu na budowę własnego budynku mieszkalnego, przy czym przez własny budynek, rozumie się budynek, stanowiący własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej.

Wskazać bowiem należy, że zgodnie z art. 48 Kodeksu cywilnego – budynek trwale związany z gruntem stanowi jego część składową, co oznacza, że właścicielem zarówno gruntu jak i budynku wzniesionego na tym gruncie jest zawsze właściciel gruntu, na którym budynek ten się znajduje. Inaczej mówiąc, zasada, o której mowa powyżej, oznacza, że wszystko co zostało na gruncie wzniesione staje się – jako część składowa – własnością właściciela gruntu.

To oznacza, że w momencie wydatkowania środków ze sprzedaży, względnie w okresie jaki został przewidziany przez ustawodawcę na wydatkowanie środków ze sprzedaży, musi być spełniony warunek określony tym przepisem, czyli grunt, na którym budowany, rozbudowywany, nadbudowywany, przebudowywany lub remontowany jest budynek mieszkalny, musi stanowić własność lub współwłasność podatnika. Jeżeli nawet w chwili ponoszenia wydatków na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont domu podatnik nie dysponuje tytułem własności (współwłasności) do gruntu, to najpóźniej tytuł taki podatnik powinien uzyskać ostatniego dnia okresu o jakim mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych kiedy może wydatkować środki na realizację własnego celu mieszkaniowego.

Zgodnie z cytowanym wcześniej art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe uważa się wydatki poniesione na nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego.

Jednakże nie każdy zakupiony grunt może być wykorzystany pod budowę budynku mieszkalnego. Przeznaczenie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego nie może wynikać wyłącznie z zamiaru nabywcy tego gruntu, ale musi znajdować podstawę w obowiązujących przepisach prawa.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie precyzuje, jaki grunt jest gruntem pod budowę budynku mieszkalnego, ani co oznacza zmianę przeznaczenia gruntu na grunt pod budowę budynku mieszkalnego, uprawniającą do skorzystania ze zwolnienia.

W celu doprecyzowania tych pojęć uprawnione jest zatem odwołanie się do odpowiednich przepisów ustawy z 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1130 ze zm.).

Gruntami pod budowę budynków mieszkalnych są przede wszystkim działki budowlane.

Zgodnie z art. 2 pkt 12 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym:

Przez pojęcie działki budowlanej należy rozumieć nieruchomość gruntową lub działkę gruntu, której wielkość, cechy geometryczne, dostęp do drogi publicznej oraz wyposażenie w urządzenia infrastruktury technicznej spełniają wymogi realizacji obiektów budowlanych wynikające z odrębnych przepisów i aktów prawa miejscowego.

W myśl art. 4 ust. 1 i ust. 2 pkt 2 ww. ustawy:

Ustalenie przeznaczenia terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. W przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w drodze decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu.

Stosownie do art. 6 ust. 1-2 ww. ustawy:

Ustalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego kształtują, wraz z innymi przepisami, sposób wykonywania prawa własności nieruchomości.

Każdy ma prawo, w granicach określonych ustawą, do:

- 1) zagospodarowania terenu, do którego ma tytuł prawny, zgodnie z warunkami ustalonymi w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego albo decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, jeżeli nie narusza to chronionego prawem interesu publicznego oraz osób trzecich;
- 2) ochrony własnego interesu prawnego przy zagospodarowaniu terenów należących do innych osób lub jednostek organizacyjnych.

Ponadto, przewidując przedmiotowe zwolnienie ustawodawca w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sposób niebudzący wątpliwości podkreślił, że zwolnieniu podlegać będzie tylko dochód przypadający na przychód, który wydatkowany zostanie na „własne cele mieszkaniowe”.

W tym miejscu podkreślić należy, że uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy zwolnienie od podatku dochodowego dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości jest normą celu społecznego, która w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

W przypadku nabywania gruntu w ramach realizacji własnych celów mieszkaniowych, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że musi to być określony grunt nabyty w określonym celu. Charakter gruntu musi być oceniony w kontekście rzeczywistej i realnej możliwości jego zabudowy.

W przypadku nabycia gruntu ustawodawcy nie chodziło o to, aby ze zwolnienia korzystał podatnik, który środki inwestuje w nieruchomości (grunt), lecz o to, aby ze zwolnienia korzystał ten podatnik, dla którego zakup gruntu, jest pierwszym krokiem do realizacji budowy budynku mieszkalnego, w którym podatnik ma zamiar realizować własne cele mieszkaniowe. Zatem, samo poniesienie wydatku na nabycie gruntu nie świadczy jeszcze o tym, że została spełniona przesłanka skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania.

Zatem, poza warunkiem, że nabyta działka jest działką budowlaną, to jej nabycie musi być związane z realizacją na ww. działce „własnych celów mieszkaniowych” nabywcy.

W świetle powyższego, co do zasady, podatnik może skorzystać z omawianego zwolnienia w związku z zakupem gruntu (działki) na cele mieszkalne jedynie w sytuacji, gdy nabył ten grunt w celu wybudowania na nim budynku mieszkalnego.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.) przez „budynek” należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Zgodnie z przywołanym wyżej art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Ponieważ przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiują pojęcia budowa, rozbudowa, nadbudowa, przebudowa, remont, to właściwym jest odwołanie się w tej kwestii do ustawy Prawo budowlane.

W myśl art. 3 pkt 2a ustawy Prawo budowlane:

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

W świetle przepisu art. 3 pkt 8 ustawy Prawo budowlane:

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

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

Za „remont” budynku mieszkalnego, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy więc uznać prace dotyczące tego budynku jako nieruchomości i jej części składowych (tj. wszystkiego, co nie może być odłączone od budynku bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego), służące utrzymaniu budynku we właściwym stanie, doprowadzeniu go do pożądanej zdolności użytkowej, modernizacji jego elementów składowych. „Remontem” w rozumieniu omawianego przepisu jest również tzw. wykończenie budynku mieszkalnego, a więc prace służące doprowadzeniu do zdolności użytkowej nowo wybudowanego budynku mieszkalnego. W każdym przypadku, remont dotyczy „materii” budynku mieszkalnego, a więc jego ścian, podłóg, sufitu, okien, drzwi, wyposażenia technicznego takiego jak instalacje: wodna, kanalizacyjna, elektryczna,

grzewcza, gazowa bądź innych elementów trwale połączonych konstrukcyjnie z elementami budowlanymi budynku.

Pojęcie remontu wyczerpująco wyjaśnił również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 4 marca 1998 r., sygn. akt I SA/Gd 886/96, stwierdzając: „za remont budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w znaczeniu powszechnie stosowanym w zakresie inwestycji uważa się prace budowlane mające na celu utrzymanie lokalu mieszkalnego lub budynku mieszkalnego we właściwym stanie, przywrócenie jego pierwotnej zdolności użytkowej, którą utracił w wyniku upływu czasu i eksploatacji wraz z wymianą dotychczas użytkowanych zużytych składników ich wyposażenia technicznego takich jak: dotychczasowej instalacji wodnej, kanalizacyjnej, centralnego ogrzewania, ciepłej wody, gazu przewodowego lub tylko określonych elementów tych instalacji”.

W myśl art. 3 pkt 6 ustawy Prawo budowlane, ilekroć 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 zaś z art. 3 pkt 7 ustawy Prawo budowlane, ilekroć w ustawie jest mowa o:

Robotach budowlanych - należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego.

Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 7a ustawy Prawo budowlane, ilekroć w ustawie jest mowa o:

Przebudowie - należy przez to rozumieć wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji; w przypadku dróg są dopuszczalne zmiany charakterystycznych parametrów w zakresie niewymagającym zmiany granic pasa drogowego.

Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, ilekroć w ustawie jest mowa o:

Obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zatem, zgodnie z definicją obiektu budowlanego jego częścią składową są również instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

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

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 ustawy Prawo budowlane:

Pracami przygotowawczymi są:

1) wytyczenie geodezyjne obiektów w terenie;

- 2) wykonanie niwelacji terenu;
- 3) zagospodarowanie terenu budowy wraz z budową tymczasowych obiektów;
- 4) wykonanie przyłączy do sieci infrastruktury technicznej na potrzeby budowy.

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

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 ustawy Prawo budowlane:

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

- 1) bez wymaganej decyzji o pozwoleniu na budowę albo
- 2) bez wymaganego zgłoszenia albo pomimo wniesienia sprzeciwu do tego zgłoszenia.

W myśl art. 50 ust. 1 ustawy Prawo budowlane:

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

- 1) bez wymaganej decyzji o pozwoleniu na budowę albo zgłoszenia lub
- 2) w sposób mogący spowodować zagrożenie bezpieczeństwa ludzi lub mienia lub zagrożenia środowiska, lub
- 3) na podstawie zgłoszenia z naruszeniem art. 29 ust. 1 i 3, lub
- 4) 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.

Dla procesu budowy budynku mieszkalnego istotne jest wykonanie tylko tych elementów, które stanowią jego substancję lub są trwale z tym budynkiem związane, np. wykonanie wszystkich przyłączy i uzbrojeń działki w media (gaz, woda, kanalizacja, energetyka, instalacja grzewcza).

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

gazu przewodowego). W praktyce więc przy rozpatrywaniu przesłanek pozwalających na skorzystanie z ulgi mieszkaniowej, zarówno w przypadku remontu, budowy, jak i wykończenia nieruchomości ponoszone są wydatki o zbliżonym charakterze.

W konsekwencji, dla skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, niezbędne jest wydatkowanie, poczynwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, na budowę własnego budynku mieszkalnego, dla której to budowy w wymaganym przepisami prawa ww. terminie, podatnik będzie dysponował pozwoleniem na budowę lub dokona zgłoszenia – w odniesieniu do robót, w przypadku których nie jest wymagane pozwolenie na budowę, gdy organ administracji architektoniczno-budowlanej nie wniesie sprzeciwu.

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. 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.

Niezależnie od powyższego, wyjaśnienia wymaga, że w dniu 14 października 2021 r. została wydana przez Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej interpretacja ogólna z dnia 13 października 2021 r., Nr DD2.8202.4.2020, w sprawie stosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z kwalifikacją niektórych wydatków poniesionych na remont i wykończenie nieruchomości jako wydatków stanowiących realizację celu mieszkaniowego.

Zgodnie z powyższą interpretacją ogólną, dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych, uznano, że wydatki poniesione na zakup i montaż:

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

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

W rozpatrywanej sprawie mając na uwadze powołane przepisy prawa oraz opisany stan faktyczny stwierdzić należy, że wydatkowanie (przeznaczenie) przychodu uzyskanego przez Pana z odpłatnego zbycia w 2022 r. nieruchomości (działki nr AA oraz działki nr BB), w części przypadającej na powierzchnię działki, którą nabył Pan wraz z małżonką w 2018 r., poczynwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie:

- na nabycie gruntu (nieruchomość A) – celem realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych, można uznać za wydatek na własne cele mieszkaniowe, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 pkt 1 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uprawniający Pana do skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodu z odpłatnego zbycia na podstawie ww. przepisów;
- na budowę budynku mieszkalnego (domu) na ww. gruncie (nieruchomość A) – w celu realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych (w celu zamieszkania) w zakresie wskazanych przez Pana wydatków (tj. na materiały budowlane oraz usługi mające związek z wniesieniem ww. budynku: stal zbrojeniowa, beton, izolacje (papa i inne), styrodur (styropian), folia kubełkowa, folia dachowa i folia izolacyjna budowlana do izolacji budynku i utrzymania ciepła, kominki (trwale związane z budynkiem i stanowią część integralną z bryłą budynku), kształtki kominkowe, pustaki ceramiczne, pustaki na ścianki działowe, dachówki, blacha, rynny, śniegołapy, ławy kominiarskie, płyty OSB, wełnę mineralną, okna, okna dachowe, włazy dachowe, bramę garażową (trwale związane z budynkiem i stanowią część integralną z bryłą budynku), cement, wapno, piasek, rury kanalizacyjne, styropian, siatka elewacyjna do ocieplenia budynku, kleje, kołki, puc, piece gazowe, instalacje elektryczną, instalację wodno-kanalizacyjną, grzejniki, rury, bloczki betonowe), można uznać za wydatek na własne cele mieszkaniowe, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uprawniający Pana do skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodu z odpłatnego zbycia na podstawie ww. przepisów, o ile uzyska Pan do końca 2025 r. pozwolenie na budowę budynku mieszkalnego oraz nastąpi w tym terminie rozpoczęcie budowy budynku mieszkalnego;
- na remont budynku mieszkalnego (nieruchomość B), którego jest Pan współwłaścicielem, w którym realizuje Pan własne potrzeby mieszkaniowe (zamieszkuje Pan w nim) w zakresie wskazanych przez Pana wydatków (tj. na modernizację - założenie instalacji fotowoltaicznej wraz z inwerterem oraz nabycie i zainstalowanie pieca gazowego oraz na materiały budowlane, usługi remontowe, piec centralnego ogrzewania), można uznać za wydatek na własne cele mieszkaniowe, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uprawniający Pana do skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodu z odpłatnego zbycia na podstawie ww. przepisów.

Zaznaczyć jednakże należy, że ww. zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu sprzedaży przedmiotowych nieruchomości jaka proporcjonalnie odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie osiągniętym z odpłatnego zbycia nieruchomości.

Wydatkowanie środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości, powinno być dla celów podatkowych udokumentowane rzetelnymi i wiarygodnymi dowodami. Jednakże ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewiduje ściśle

określonego sposobu dokumentowania poniesionego wydatku. Takimi dokumentami mogą być m.in. rachunki, faktury VAT, umowy, bądź też inne dokumenty, które ten fakt mogą w sposób wiarygodny potwierdzić.

Stanowisko Pana w zakresie pytania oznaczonego nr 4 i nr 5 uznano za prawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

Organ podkreśla, że procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretację opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku – nie prowadzi postępowania dowodowego. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ma na celu wyjaśnienie wątpliwości co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego materialnego do określonego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Przedmiotem interpretacji wydanej na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 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.

Wskazać należy, że interpretacje prawa podatkowego wydawane są w indywidualnej sprawie zainteresowanego, co wynika z art. 14b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, w związku z czym, niniejsza interpretacja jest wiążąca dla Pana jako osoby występującej z wnioskiem, nie wywiera natomiast skutku prawnego dla innych osób (np. Pana żony).

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 2025 r. poz. 111 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

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

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

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

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

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

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

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

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