

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	471167
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2021-11-29T09:48:18.509
Tytuł (teza):	podatek dochodowy od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych odpłatnego zbycia ruchomości i nieruchomości oraz możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego do dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2021-11-23T11:13:14.793
Sygnatura:	0113-KDIPT2-2.4011.798.2021.3.MP
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • nierezydent • nieruchomości • ruchomości • spadkodawca • sprzedaż • zwolnienie
Przepis:	• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8-lit. a • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8-lit. b • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 3-art. 21
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 3-art. 21-ust. 1
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Zwolnienia przedmiotowe.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Źródła przychodów.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Źródła przychodów.-Przychód z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw.

Załączniki: brak

Treść:

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku złożonym w dniu 1 sierpnia 2021 r., uzupełnionym pismem złożonym w dniu 24 października 2021 r., pismem złożonym w dniu 4 listopada 2021 r. oraz pismem złożonym w dniu 17 listopada 2021 r., o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych odpłatnego zbycia ruchomości i nieruchomości – jest:

- **nieprawidłowe** - w części dotyczącej możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego do dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości („mieszkania własnościowego”),
- **prawidłowe** – w pozostałym zakresie.

UZASADNIENIE

W dniu 1 sierpnia 2021 r. wpłynął do Organu podatkowego wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych sprzedaży ruchomości, nieruchomości i możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego.

W odpowiedzi na wezwania Organu uzupełniono ww. wniosek pismem złożonym w dniu 24 października 2021 r., pismem złożonym w dniu 4 listopada 2021 r. oraz pismem złożonym w dniu 17 listopada 2021 r.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawczyni (Spadkobiorca) postanowieniem sądu otrzymała prawo do spadku w całości po ojcu (spadkodawcy). Spadkodawca zmarł w kwietniu 2021 r. Spadkobiorca mieszka, pracuje i rozlicza się z podatków w Singapurze. Spadkobiorca odziedziczyła: mieszkanie - teraz jest wyłącznym właścicielem, 2 garaże - teraz jest współwłaścicielem, 2 samochody - teraz jest wyłącznym właścicielem. Wymieniony majątek (mienie ruchome i nieruchomości) znajduje się w Polsce. Spadkodawca był właścicielem mieszkania od 2018 r. Spadkodawca był współwłaścicielem garaży od 2008 r.

W uzupełnieniu wniosku dodano, że Spadkobiorcą jest ... (Wnioskodawczyni). Samochody zostały sprzedane: jeden w dniu 30 lipca 2021 r., drugi w dniu 6 sierpnia 2021 r. Odziedziczone mieszkanie znajduje się pod adresem:... (w Polsce), a tytuł prawny wskazany przez Wnioskodawczynię to: „mieszkanie własnościowe”. Spadkodawca nabył mieszkanie w dniu 30 lipca 2018 r.

Zamiar sprzedaży mieszkania dotyczy 2022 r., przedmiotem sprzedaży będzie „mieszkanie własnościowe”. Wnioskodawczyni nie będzie mieszkała na terenie Polski powyżej 183 dni (będzie odwiedzała rodzinę).

Wnioskodawczyni kwotę ze sprzedaży mieszkania chce przeznaczyć na zakup mieszkania w Polsce, którego będzie współwłaścicielką.

Wnioskodawczyni w chwili sprzedaży samochodu nie mieszkała na terenie Polski.

Data śmierci spadkodawcy to 4 kwietnia 2021 r. Składniki majątkowe, które wchodziły w skład masy spadkowej: mieszkanie (spadkodawca był wyłącznym właścicielem), 2 samochody (spadkodawca był wyłącznym właścicielem), 2 garaże (spadkodawca był współwłaścicielem w 1/2). Stwierdzenie nabycia spadku nastąpiło postanowieniem sądu - data uprawomocnienia: 9 czerwca 2021 r. Na podstawie ustawy i wprost osobą, która nabyła spadek w całości jest zstępna spadkodawcy, tj. Wnioskodawczyni. Nie przeprowadzano działu spadku po spadkodawcy, nie zniesiono współwłasności.

Spadkobiorca odziedziczył mieszkanie, spadkodawca był wyłącznym właścicielem, teraz wyłącznym właścicielem jest Spadkobiorca, ponieważ przed datą śmierci spadkodawca był wyłącznym właścicielem.

Garaże są położone w ... (w Polsce), cyt.: „prawo wspólność ustawowa - nieruchomości gruntowa (jeden garaż w 1992 r., drugi garaż w 2004 r.)”. Garaże Wnioskodawczyni nabyła

w drodze spadku w części 1/2, współwłaścicielem w pozostałej 1/2 części jest matka Wnioskodawczyni (...).

Nie nastąpi odpłatne zbycie w wykonaniu działalności gospodarczej. Przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości (garaże i mieszkanie) Wnioskodawczyni w okresie 3 lat przeznaczy na własne cele mieszkaniowe, będzie współwłaścicielką (z mamą) mieszkania w Polsce i zakupione mieszkanie nie będzie wynajmowane. Mieszkanie i garaże planuje sprzedać w 2022 r. Wnioskodawczyni odpowiadając w uzupełnieniu na pytanie: gdzie, w którym kraju będzie realizowała własne cele mieszkaniowe po sprzedaży nieruchomości (w szczególności czy będzie je realizowała w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej), wskazała, że obecnie mieszka i pracuje w Singapurze. Wnioskodawczyni po sprzedaży nieruchomości planuje nadal mieszkać w Singapurze lub wrócić do Danii.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

1. Czy ze względu na miejsce zamieszkania Spadkobiorcy (Singapur), sprzedając mienie ruchome - samochody (półroczny termin od śmierci spadkodawcy), Spadkobiorca nie płaci podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce, tylko rozlicza się zgodnie z zasadami singapurskiego systemu podatkowego?
2. Czy ze względu na miejsce zamieszkania Spadkobiorcy (Singapur), sprzedając mienie nieruchome - mieszkanie oraz garaże w 2022 r. - rozlicza się w Polsce?
3. Czy Spadkobiorca może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania pod warunkiem wydatkowania przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości na własne cele mieszkaniowe?

Zdaniem Wnioskodawczyni, zgodnie z treścią umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (podatek dochodowy od osób fizycznych) pomiędzy Polską a Singapurem, zyski z tytułu przeniesienia własności majątku takiego, jak samochód podlegają opodatkowaniu wyłącznie w tym państwie, w którym przenoszący własność ma miejsce zamieszkania lub siedzibę. Zatem, jeżeli podatnik (Spadkobiorca) określił swoją rezydencję jako singapurską, będzie zobowiązany rozliczyć się zgodnie z zasadami singapurskiego systemu podatkowego. Transakcja nie jest wówczas wykazywana w Polsce.

Zdaniem Wnioskodawczyni, w odniesieniu do kwestii czy ze względu na miejsce zamieszkania Spadkobiorcy (Singapur) sprzedając mienie nieruchome - mieszkanie oraz garaże w 2022 r. i przeznacząc pieniądze na zakup nowego mieszkania Spadkobiorca jest zwolniony z podatku i rozlicza się w Polsce, wskazała - transakcja jest wykazywana w

Polsce. Spadkobiorca rozlicza się w Polsce. Rozliczenie dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości dokonuje w zeznaniu PIT-39, składanym do 30 kwietnia roku podatkowego następującego po roku odpłatnego zbycia.

Źródłem przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest odpłatne zbycie nieruchomości, jeżeli nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. W przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku nieruchomości, wyżej wskazany okres, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę. Jeśli dokonana sprzedaż nieruchomości (odziedziczony przez Spadkobiorcę garaż i mieszkanie), nastąpi po upływie wskazanych wyżej 5 lat, tj. po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej nieruchomości przez spadkodawcę, to taka sprzedaż nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji, nie powstaje obowiązek zapłaty podatku dochodowego z tego tytułu.

Zasady opodatkowania zbycia nieruchomości, gdy okres ten nie upłynął (Spadkobiorca dokona sprzedaży odziedziczonych nieruchomości przed upływem 5-letniego okresu). Podstawą obliczenia podatku jest dochód, będący różnicą pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości, a kosztami uzyskania przychodu, gdzie: przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości jest jej wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia (np. koszty pośrednictwa); kosztami uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości są udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania. Stawka podatku wynosi 19%.

Zwolnienie z opodatkowania: uzyskany ze sprzedaży dochód (jeśli taki wystąpi), może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania pod warunkiem wydatkowania przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości na własne cele mieszkaniowe, począwszy od dnia odpłatnego zbycia nieruchomości, nie później niż w okresie trzech lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości. Aby skorzystać ze zwolnienia należy w złożonym zeznaniu (PIT-39), zadeklarować wysokość dochodu zwolnionego w związku z wydatkowaniem na własne cele mieszkaniowe. Katalog wydatków w ramach zwolnienia określa art. 21 ust. 25 ww. ustawy. Za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe, uważa się m.in. wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w tym gruncie, budowę własnego budynku mieszkalnego.

Zdaniem Wnioskodawczyni doprecyzowanym w uzupełnieniu wniosku:

Ad 1

Zgodnie z treścią umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (podatek dochodowy od osób fizycznych) pomiędzy Polską a Singapurem, zyski z tytułu przeniesienia własności majątku takiego jak samochód, podlegają opodatkowaniu wyłącznie w tym państwie, w którym przenoszący własność ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

Zatem, jeżeli podatnik (Spadkobiorca) określił swoją rezydencję jako singapurską, będzie zobowiązany rozliczyć się zgodnie z zasadami singapurskiego systemu podatkowego. Transakcja nie jest wówczas wykazywana w Polsce.

Ad 2

Transakcja jest wykazywana w Polsce. Spadkobiorca rozlicza się w Polsce.

Mieszkanie: Spadkodawca nabył mieszkanie w 2018 r., zatem nie minęło 5 lat od nabycia tej nieruchomości przez spadkodawcę.

Jeżeli sprzedaż nastąpi przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej nieruchomości przez spadkodawcę, to taka sprzedaż podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Rozliczenie dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości dokonuje w zeznaniu PIT-39, składanym do 30 kwietnia roku podatkowego następującego po roku odpłatnego zbycia. Stawka podatku wynosi 19%.

Ad 3

Zwolnienie z opodatkowania. Spadkobiorca może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania pod warunkiem wydatkowania przychodu uzyskanego ze sprzedaży mieszkania na własne cele mieszkaniowe, poczynając od dnia odpłatnego zbycia mieszkania, nie później niż w okresie trzech lat licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości. Aby skorzystać ze zwolnienia należy w złożonym zeznaniu (PIT-39), zadeklarować wysokość dochodu zwolnionego w związku z wydatkowaniem na własne cele mieszkaniowe.

Katalog wydatków w ramach zwolnienia określa art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe, uważa się m.in. wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w tym gruncie, budowę własnego budynku mieszkalnego.

Garaże: Spadkodawca - współwłaściciel w 1/2, nabył nieruchomości w 1992 r. i 2004 r. Upłynęło 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej nieruchomości przez spadkodawcę.

Jeśli Spadkobiorca dokona sprzedaży tych nieruchomości (garaże), to taka sprzedaż nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji, nie powstaje obowiązek zapłaty podatku dochodowego z tego tytułu.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawczyni w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego w zakresie skutków podatkowych odpłatnego zbycia ruchomości i nieruchomości – jest:

- **nieprawidłowe** - w części dotyczącej możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego do dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości („mieszkania własnościowego”),
- **prawidłowe** - w pozostałym zakresie.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1128, z późn. zm.), osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Stosownie do treści art. 3 ust. 1a cytowanej ustawy, za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

- 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
- 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Zgodnie z art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez osobę, która nie posiada miejsca zamieszkania w Polsce uważa się, zgodnie z art. 3 ust. 2b pkt 4 ww. ustawy, dochody (przychody) z położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości.

Przepisy art. 3 ust. 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczypospolita Polska (art. 4a ww. ustawy).

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawczyni mieszka, pracuje i rozlicza się z podatków w Singapurze. Wnioskodawczyni jest spadkobiorcą po spadkodawcy, tj. ojcu Wnioskodawczyni, który zmarł w dniu 4 kwietnia 2021 r. Składniki majątkowe, które wchodziły w skład masy spadkowej to: mieszkanie (spadkodawca był wyłącznym właścicielem), dwa samochody (spadkodawca był wyłącznym właścicielem), dwa garaże (spadkodawca był współwłaścicielem w 1/2). Wymieniony majątek (mienie ruchome i nieruchome) znajduje się w Polsce. Spadkodawca nabył mieszkanie w dniu 30 lipca 2018 r. Garaże są położone w Polsce i stanowią nieruchomość gruntową, jeden garaż został nabyty w 1992 r., drugi garaż w 2004 r. (spadkodawca był współwłaścicielem garaży). Na podstawie ustawy i wprost, osobą, która nabyła spadek w całości jest Wnioskodawczyni. Stwierdzenie nabycia spadku nastąpiło postanowieniem sądu. Nie przeprowadzono działu spadku po spadkodawcy, nie zniesiono współwłasności. Garaże Wnioskodawczyni nabyła w drodze spadku w części 1/2, a ich współwłaścicielem w pozostałej 1/2 części jest matka Wnioskodawczyni. Wnioskodawczyni nie będzie mieszkała na terenie Polski powyżej 183 dni (będzie odwiedzała rodzinę). Samochody zostały sprzedane: jeden w dniu 30 lipca 2021 r., drugi w dniu 6 sierpnia 2021 r. Wnioskodawczyni w chwili sprzedaży samochodu nie mieszkała na terenie Polski. Odziedziczone przez Wnioskodawczynię mieszkanie wskazane przez Nią jako „mieszkanie własnościowe” oraz garaże (udział), Wnioskodawczyni zamierza sprzedać w 2022 r. Wnioskodawczyni kwotę ze sprzedaży nieruchomości chce przeznaczyć na zakup mieszkania w Polsce, którego będzie współwłaścicielką. Przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości Wnioskodawczyni w okresie 3 lat przeznaczy na własne cele mieszkaniowe - będzie współwłaścicielką (z mamą) mieszkania w Polsce i zakupione mieszkanie nie będzie wynajmowane. Wnioskodawczyni obecnie mieszka i pracuje w Singapurze. Wnioskodawczyni po sprzedaży nieruchomości planuje nadal mieszkać w Singapurze lub wrócić do Danii. Nie nastąpi odpłatne zbycie w wykonaniu działalności gospodarczej.

Z wniosku wynika, że Wnioskodawczyni ma miejsce zamieszkania w Singapurze.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Singapuru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Singapurze dnia 4 listopada 2012 r. (Dz. U z 2014 r., poz. 443, z późn. zm.), dochód uzyskany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się

Państwie z majątku nieruchomego (włączając dochód z gospodarstwa rolnego lub leśnego) położonego w drugim Umawiającym się Państwie, może być opodatkowany w tym drugim Państwie.

Określenie „majątek nieruchomy” ma takie znaczenie, jakie nadaje mu prawo tego Umawiającego się Państwa, na którego terytorium dany majątek jest położony. Określenie to obejmuje w każdym przypadku mienie przynależne do majątku nieruchomego, żywy inwentarz oraz urządzenia użytkowane w gospodarstwach rolnych i leśnych, prawa, do których mają zastosowanie przepisy prawa powszechnego dotyczące własności ziemi, prawa użytkowania majątku nieruchomego, jak również prawa do zmiennych lub stałych świadczeń z tytułu eksploatacji lub prawa do eksploatacji złóż mineralnych, źródeł i innych zasobów naturalnych; statki morskie i statki powietrzne nie stanowią majątku nieruchomego (art. 6 ust. 2 ww. Umowy).

Zgodnie z art. 13 ust. 1 ww. Umowy, zyski osiągnęte przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie, z tytułu przeniesienia własności majątku nieruchomego, o którym mowa w artykule 6, i położonego w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.

W myśl art. 13 ust. 2 ww. Umowy, zyski z tytułu przeniesienia własności majątku ruchomego stanowiącego część majątku zakładu, który przedsiębiorstwo jednego Umawiającego się Państwa posiada w drugim Umawiającym się Państwie, albo z przeniesienia własności majątku ruchomego należącego do stałej placówki, którą osoba posiadająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie dysponuje w drugim Umawiającym się Państwie w celu wykonywania wolnego zawodu, łącznie z tymi zyskami, które pochodzą z tytułu przeniesienia własności takiego zakładu (odrębnie albo z całym przedsiębiorstwem) lub takiej stałej placówki mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.

W myśl art. 13 ust. 3 ww. Umowy, zyski osiągnęte z tytułu przeniesienia własności statków morskich lub statków powietrznych eksploatowanych w transporcie międzynarodowym oraz z przeniesienia własności majątku ruchomego związanego z eksploatacją takich statków morskich lub statków powietrznych, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Umawiającym się Państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

W myśl art. 13 ust. 4 ww. Umowy, zyski osiągnęte przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie z przeniesienia własności akcji (udziałów) spółki, innych niż akcje znajdujące się w obrocie na uznanej giełdzie papierów wartościowych, których więcej niż 75% wartości pochodzi bezpośrednio lub pośrednio z majątku nieruchomego, położonego w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Zgodnie z art. 13 ust. 5 ww. Umowy, zyski z tytułu przeniesienia własności majątku innego, niż wymieniony w ustępach 1, 2, 3 oraz 4 podlegają opodatkowaniu wyłącznie w tym Umawiającym się Państwie, w którym przenoszący własność ma miejsce zamieszkania lub siedzibę.

Tym samym, w świetle art. 13 ust. 5 ww. Umowy, zysk ze sprzedaży ruchomości (np. samochodu) podlega opodatkowaniu wyłącznie w tym umawiającym się państwie, w którym przenoszący własność ma miejsce zamieszkania.

Mając na uwadze regulacje art. 13 ust. 5 Umowy polsko-singapurskiej oraz przepis art. 3 ust. 1a, w zw. z art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stwierdzić należy, że do dokonanych w dniu 30 lipca 2021 r. i 6 sierpnia 2021 r. sprzedaży ruchomości (tj. samochodów), nie mają zastosowania przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ Wnioskodawczyni nie ma w Polsce miejsca zamieszkania. Tym samym, zysk (dochód) uzyskany przez Wnioskodawczynię z tytułu dokonanych sprzedaży ruchomości, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Polsce, a transakcje sprzedaży ruchomości nie są wykazywane w Polsce.

Natomiast w odniesieniu do sprzedaży nieruchomości podkreślić należy, że użycie w art. 13 ust. 1 ww. Umowy, słów „może być opodatkowany” nie oznacza możliwości opodatkowania. Sformułowanie to oznacza, że sprzedaż nieruchomości położonej w danym kraju (w rozpatrywanej sprawie w Polsce), podlega opodatkowaniu w tym kraju (w Polsce). Z treści wniosku wynika, że Wnioskodawczyni ma miejsce zamieszkania w Singapurze i zamierza dokonać odpłatnego zbycia nieruchomości/udziału w nich (lokal mieszkalny, garaże) położonych w Polsce.

W świetle powyższych regulacji, przychód ze sprzedaży nieruchomości i udziałów w nieruchomości położonych w Polsce przez osobę, która ma miejsce zamieszkania w Singapurze, podlega opodatkowaniu w Polsce, według zasad wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, źródłem przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,

d) innych rzeczy,

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

W świetle przywołanego wyżej przepisu, każda czynność prawna, której przedmiotem jest odpłatne zbycie nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy stanowi źródło przychodów, jeżeli zostanie dokonana w określonym czasie, tj. przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie i nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej.

Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości nastąpiło po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, a tym samym przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Zgodnie z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę.

Z powołanych przepisów wynika, że pięcioletni okres, po upływie którego nie powstanie obowiązek uiszczenia podatku dochodowego z tytułu sprzedaży nieruchomości lub udziału w niej - nabytych w drodze spadku, liczony jest od końca roku, w którym spadkodawca ją nabył lub wybudował.

Zgodnie z art. 922 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r., poz. 1740, z późn. zm.), spadek to prawa i obowiązki zmarłego wynikające ze stosunków cywilnoprawnych, które z chwilą jego śmierci przechodzą na następców prawnych. W myśl art. 924 Kodeksu cywilnego, spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy, natomiast spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku (art. 925 Kodeksu cywilnego). Z kolei postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub akt poświadczenia dziedziczenia potwierdzają jedynie prawo spadkobiercy do tego spadku od momentu jego otwarcia (art. 1025 § 1 ustawy Kodeks cywilny).

Powyższe oznacza, że z chwilą śmierci należące do spadkodawcy prawa i obowiązki stają się spadkiem, który podlega przepisom prawa spadkowego, a data śmierci (chwila śmierci) spadkodawcy ustala, kto staje się spadkobiercą oraz co wchodzi w skład masy spadkowej. Z kolei, postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub akt poświadczenia dziedziczenia potwierdzają jedynie prawo spadkobiercy do tego spadku od momentu jego otwarcia.

W związku z powyższym wskazać należy, że nabycie przez Wnioskodawczynię w drodze spadku po ojcu, udziału we współwłasności nieruchomości, tj. garaży, nastąpiło w dacie ich nabycia przez spadkodawcę, czyli w 1992 r. i 2004 r. Zatem, planowana przez Wnioskodawczynię sprzedaż udziału w tych nieruchomościach (garażach), położonych na terytorium Polski, nie będzie stanowiła dla Wnioskodawczyny źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ upłynął już okres pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie ww. nieruchomości (udziału).

Natomiast nabycie przez Wnioskodawczynię w spadku po ojcu nieruchomości, którą Wnioskodawczynie określiła jako „mieszkanie własnościowe”, nastąpiło w dacie nabycia tej nieruchomości przez spadkodawcę, tj. w dniu 30 lipca 2018 r., stosownie do art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem, planowana sprzedaż tej nieruchomości („mieszkania własnościowego”), znajdującej się na terytorium Polski, jeżeli zostanie dokonana w okresie do dnia 31 grudnia 2023 r., będzie stanowiła dla Wnioskodawczyny (która nie ma rezydencji podatkowej w Polsce), źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) lub lit. b) (tj. jeżeli lokal mieszkalny stanowi spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ sprzedaż nastąpi przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. Zatem, dokonana we wskazanym okresie sprzedaż nieruchomości („mieszkania własnościowego”), będzie podlegała w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

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.

Zgodnie z 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.

Przy czym, 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 (art. 19 ust. 1 ww. ustawy).

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez zbywającego, które są konieczne, aby odpłatne zbycie mogło dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością, np. koszty wyceny nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego, prowizje pośredników w sprzedaży nieruchomości, koszty ogłoszeń w prasie). Pomędzy tymi wydatkami a dokonaniem odpłatnym zbyciem musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy. 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 odbywa się 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 rozpatrywanym przypadku zastosowanie znajdzie art. 22 ust. 6d ww. ustawy, ponieważ nieruchomość („mieszkanie własnościowe”) Wnioskodawczyni, jak wskazała nabyła w spadku po ojcu, czyli nieodpłatnie.

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

Zgodnie z art. 22 ust. 6e ww. ustawy, 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 art. 22 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawodawca precyzyjnie wskazał na podstawie jakich dokumentów określa się wysokość poniesionych nakładów w przypadku kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 6c i 6d tej ustawy. Należą do nich faktury VAT w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług oraz dokumenty stwierdzające poniesienie opłat administracyjnych, z których dokładnie wynika jaka była kwota faktycznie poniesionych wydatków, kto je ponosił oraz dokładny termin ich poniesienia, a także za jakiego rodzaju usługę/świadczenie jest to opłata.

Stosownie do 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 (PIT-39), 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.

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 – stosownie do art. 30e ust. 5 ww. ustawy.

Zgodnie z art. 45 ust. 1a pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w terminie określonym w ust. 1 podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym 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.

W myśl art. 45 ust. 4 pkt 4 ww. ustawy, przed upływem terminu określonego na złożenie zeznania podatnicy są obowiązani wpłacić należny podatek wynikający z zeznania, o którym mowa w ust. 1a pkt 3.

Podkreślić należy, że zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy, 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 począwszy 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.

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 cytowanej ustawy.

Stosownie do art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy, 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 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.

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.

Zgodnie z art. 27 ww. ustawy, w przypadku ponoszenia wydatków na cele mieszkaniowe w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe.

W myśl 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 myśl art. 21 ust. 29 ww. ustawy, w przypadku gdy kredyt (pożyczka), o którym mowa w ust. 25 pkt 2 lit. a)-c), stanowi część kredytu (pożyczki) przeznaczonego na spłatę również innych niż wymienione w tych przepisach zobowiązań kredytowych (pożyczkowych) podatnika, za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki przypadające na spłatę kredytu (pożyczki) określonego w ust. 25 pkt 2 lit. a)-c) oraz zapłacone odsetki od tej części kredytu (pożyczki), która proporcjonalnie przypada na spłatę kredytu (pożyczki), o których mowa w ust. 25 pkt 2 lit. a)-c).

Zgodnie z art. 21 ust. 30 ww. ustawy, przepis ust. 1 pkt 131 nie ma zastosowania do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, które podatnik uwzględnił korzystając z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym oraz do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, którymi sfinansowane zostały wydatki określone w ust. 25 pkt 1, uwzględnione przez podatnika korzystającego z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Podkreślić należy, że zwolnienia podatkowe oraz ulgi są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, dlatego do interpretacji przepisów ustanawiających zwolnienia podatkowe, jak również ulgi, należy stosować wykładnię ścisłą, która nie wychodzi poza literalne brzmienie przepisów. Stąd też, korzystanie z przedmiotowego zwolnienia przysługuje podatnikowi tylko i wyłącznie w sytuacji spełnienia wszystkich przesłanek wskazanych w przepisie prawa. Okolicznością decydującą o zastosowaniu powyższego zwolnienia jest więc m.in. przeznaczenie przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości, lokalu mieszkalnego wyłącznie na cele i w terminach określonych w tym przepisie. Przy tym enumeratywne wyliczenie wydatków mieszkaniowych, których realizacja powoduje zwolnienie z opodatkowania kwot przychodu uzyskanego ze sprzedaży ma charakter wyczerpujący, a nie przykładowy.

Przenosząc powyższe uregulowania na grunt rozpatrywanej sprawy stwierdzić należy, że podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z przywołanego art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest fakt wydatkowania (począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie) środków z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w ustawie „własne cele mieszkaniowe” podatnika. Katalog wydatków stanowiących „własne cele mieszkaniowe” podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując zwolnienie przedmiotowe, w sposób jednoznaczny wskazał realizację celów mieszkaniowych, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu ze sprzedaży. Przy czym podkreślić należy, że w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy, ustawodawca wskazał, że przychód ze sprzedaży ma zostać wydatkowany na „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 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 podatnika.

W analizowanej sprawie należy podkreślić, że samo poniesienie wydatku na nabycie nieruchomości nie świadczy jeszcze o tym, że została spełniona przesłanka skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania. Warunkiem zwolnienia podatkowego jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych (a nie potrzeb mieszkaniowych innych osób). 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 nie odniósł skorzystania z prawa do zwolnienia z opodatkowania od wykazania zamiaru zamieszkania w nowej nieruchomości jedynie w chwili jej nabycia, lecz 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. W świetle takiego wyjaśnienia, nie zaspokaja swoich własnych celów mieszkaniowych osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne nieruchomości np. w celach lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu lub remontu celem późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem. Same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu nieruchomości w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych nie są wystarczające do uzyskania zwolnienia podatkowego. Organy podatkowe mają prawo do własnej oceny artykułowanych przez podatników subiektywnych motywów zakupu nieruchomości i późniejszych decyzji, co do dalszych losów tej nieruchomości. Weryfikacji takiej dokonuje się poprzez porównanie obiektywnych faktów związanych z zakupem i późniejszym losem nieruchomości do deklarowanych motywów działania podatnika. Przy czym motywy te muszą być potwierdzone obiektywnymi faktami.

Ustawodawca regulując omawiane zwolnienie nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do jednego z wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy celów, jednakże – przy spełnieniu pozostałych przesłanek – wydatkowanie przychodu musi być ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika i jest to przesłanka nadrzędna. Innymi słowy podatnik, który nabywa nieruchomość dla własnych potrzeb ma w tej nieruchomości faktycznie mieszkać. Nieruchomość, która nie jest zamieszkała przez podatnika, jest niewykorzystywana przez niego do zamieszkania lub jest wykorzystywana do innych celów niż zaspokojenie własnych potrzeb podatnika (np. zamieszkują go inne niż podatnik osoby) nie jest nieruchomością, której zakup mógłby zostać uznany za realizację własnego celu mieszkaniowego. Omawianym zwolnieniem nie są objęte bowiem przychody ze sprzedaży

nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości i praw, przeznaczone na zakup innych nieruchomości (ich części, udziału lub praw) w sytuacji, gdy czynności te wskazują na działania o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym lub zmierzającym jedynie do uniknięcia opodatkowania lub zaspakajania potrzeb mieszkaniowych innych osób, a nie podatnika.

W świetle powyższego, co do zasady, podatnik może skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w związku z zakupem np. nieruchomości (lokalu mieszkalnego) na cele mieszkalne jedynie w sytuacji, gdy nabywa nieruchomość (lokal mieszkalny) w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych i faktycznie realizuje lub będzie realizował w nim swoje potrzeby mieszkaniowe.

Wnioskodawczynie we wniosku wskazała, że przychód ze sprzedaży położonej w Polsce nieruchomości („mieszkania własnościowego”), przeznaczy w okresie trzech lat „na własne cele mieszkaniowe, będzie współwłaścicielką z mamą mieszkania w Polsce i zakupione mieszkanie nie będzie wynajmowane”. Wnioskodawczynie wskazała, że w Polsce będzie odwiedzała rodzinę. Jednocześnie podkreślić należy, że Wnioskodawczynie odnosząc się w uzupełnieniu do kwestii miejsca realizacji własnych celów mieszkaniowych wskazała, że po sprzedaży nieruchomości planuje nadal mieszkać w Singapurze lub wrócić do Danii.

Z przedstawionego przez Wnioskodawczynię opisu nie wynika więc, że po nabyciu nieruchomości (lokalu mieszkalnego), Wnioskodawczynie będzie realizowała własne cele mieszkaniowe na terytorium Polski. Przeciwnie Wnioskodawczynie wskazała, że będzie mieszkać w Singapurze lub w Danii.

Wobec powyższego, na podstawie przedstawionego przez Wnioskodawczynię opisu nie można uznać, że zostanie przez nią spełniona przesłanka zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem przychód ze sprzedaży „mieszkania własnościowego” Wnioskodawczynie wydatkuje na nabycie udziału w nieruchomości/lokalu mieszkalnym położonym w Polsce, jednakże Wnioskodawczynie nie będzie miała w Polsce miejsca zamieszkania, jak wskazała będzie mieszkała w Singapurze lub w Danii. Z okoliczności opisanych we wniosku nie wynika więc, że Wnioskodawczynie spełni nadrzędny warunek omawianego zwolnienia, jakim jest realizacja własnych celów mieszkaniowych w nabytej nieruchomości/lokalu mieszkalnym (udziale).

Biorąc pod uwagę opisane we wniosku zdarzenie przyszłe oraz przedstawiony stan prawny należy stwierdzić, że zgodnie z art. 13 ust. 1 umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Singapuru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, w zw. z art. 3 ust. 1a, art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, planowane odpłatne zbycie przez Wnioskodawczynię (tj. Spadkobiorcę, która ma miejsce zamieszkania w Singapurze), udziału w nieruchomościach, tj. garażach, położonych na

terytorium Polski, nie będzie stanowiło dla Wnioskodawczynie źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ upłynął już okres pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie ww. nieruchomości (udziałów). Natomiast, planowana sprzedaż nieruchomości („mieszkania własnościowego”) położonej w Polsce, podlegać będzie opodatkowaniu w Polsce na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Sprzedaż tej nieruchomości nabytej przez spadkodawcę Wnioskodawczynię w 2018 r., jeżeli zostanie dokonana przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie (tj. jeżeli sprzedaż nastąpi do dnia 31 grudnia 2023 r.), będzie stanowiła dla Wnioskodawczynie źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) lub lit. b) w zw. z ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dochód z ww. sprzedaży nieruchomości podlegać będzie opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym na zasadach określonych w art. 30e ww. ustawy. W takiej sytuacji, Wnioskodawczynie (Spadkobiorca, która w dacie sprzedaży będzie miała miejsce zamieszkania w Singapurze), będzie miała obowiązek złożenia w Polsce zeznania podatkowego o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym (PIT-39) i zapłaty podatku dochodowego z tego tytułu. Dochód ze sprzedaży ww. nieruchomości nie będzie mógł korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ Wnioskodawczynie nie spełni ustawowej przesłanki zwolnienia, tj. realizacji własnych celów mieszkaniowych. Zatem Wnioskodawczynie, (tj. Spadkobiorca) ze względu na miejsce realizacji własnych celów mieszkaniowych (Singapur lub Dania) nie będzie mogła skorzystać z omawianego zwolnienia.

Wobec powyższego, stanowisko Wnioskodawczynie w zakresie możliwości zwolnienia dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości („mieszkania własnościowego”) na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawczynię i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym oraz zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawczynię i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Jednocześnie wskazać należy, 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. Zgodnie z art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, z późn. zm.), składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (zdarzeniem przyszłym). Zainteresowany ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisem stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy

rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem zdarzenia przyszłego podanym przez Wnioskodawczynię w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność. Zaznaczyć również należy, że prawo do zwolnienia podlega szczegółowej i ostatecznej weryfikacji przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego. Mając na uwadze treść art. 14b ustawy Ordynacja podatkowa, tutejszy Organ wydając interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego nie jest uprawniony do przeprowadzenia postępowania dowodowego, które wskazałoby, czy Wnioskodawczyni zrealizowała swój cel mieszkaniowy, czy nie. Wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) oraz załatwienia sprawy, organy podatkowe podejmują w toku postępowania podatkowego. Podstawowym narzędziem realizacji tej zasady jest postępowanie dowodowe, które nie jest prowadzone w ramach postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.

Zgodnie z art. 14na § 1 ustawy Ordynacja podatkowa przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących 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.

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 (art. 14na § 2 ustawy Ordynacja podatkowa).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2193, z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w..., za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325, z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.