

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	474193
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2021-12-15T08:22:10.053
Tytuł (teza):	Zwolnienie z opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości w związku z przeznaczeniem środków ze zbycia na nabycie nieruchomości w Chorwacji
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2021-12-08T14:22:16.548
Sygnatura:	0113-KDIPT2-2.4011.1020.2021.1.AKU
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • nieruchomości-zbycie nieruchomości
Przepis:	• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych • [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-pkt 131
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych • Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe. • Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.
Załączniki:	brak

Treść:

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 z dnia 23 września 2021 r. (data wpływu 11 października 2021 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 11 października 2021 r. wpłynął do Organu podatkowego ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca jest osobą fizyczną, będącą polskim rezydentem podatkowym.

Wnioskodawca jest współwłaścicielem nieruchomości gruntowej zabudowanej budynkiem mieszkalnym jednorodzinnym, znajdującej się w ... (dalej: „Nieruchomość”). Powierzchnia budynku wynosi 308 m². Nieruchomość została nabyta w dniu 30 maja 2019 r. za kwotę 475 000 zł.

Nieruchomość wchodzi w skład wspólności ustawowej małżeńskiej Wnioskodawcy. Jest ona wykorzystywana na cele osobiste Wnioskodawcy. Nieruchomość nie jest wykorzystywana w żaden sposób na cele prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej, ani też nie wchodzi w skład majątku wykorzystywanego w działalności gospodarczej (to majątek prywatny Wnioskodawcy).

Wnioskodawca planuje dokonać sprzedaży Nieruchomości, a środki uzyskane ze sprzedaży przeznaczyć w całości (tj. cały przychód uzyskany ze sprzedaży Nieruchomości) na zakup:

- a) udziału w prawie własności nieruchomości gruntowej położonej w miejscowości, gmina, ..., Republika Chorwacji, na której to nieruchomości posadowiony jest III-kondygnacyjny budynek mieszkalny,
- b) prawa własności lokalu mieszkalnego znajdującego się w ww. budynku, stanowiącego odrębną nieruchomość, o powierzchni 140 m² (dalej: „Nieruchomość w Chorwacji”).

Sprzedaż nastąpi przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie Nieruchomości. Środki ze sprzedaży Nieruchomości zostaną wydatkowane w ww. sposób w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpi odpłatne zbycie Nieruchomości. Wszelkie wydatki poniesione na Nieruchomość w Chorwacji zostaną właściwie udokumentowane.

Zakup Nieruchomości w Chorwacji nastąpi w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych Wnioskodawcy. Wnioskodawca zamierza mieszkać w Nieruchomości w

Chorwacji początkowo przez 3 lub 4 miesiące, a docelowo przez 7 lub 8 miesięcy w roku. Wnioskodawca zamierza bowiem prowadzić zdalnie działalność gospodarczą oraz faktycznie mieszkać na co dzień w Nieruchomości w Chorwacji.

Wnioskodawca zaznacza, że Nieruchomość w Chorwacji nie będzie wykorzystywana na cele rekreacyjne. Co więcej, nie planuje On wynajmować tej nieruchomości (czy to turystom, czy to w jakichkolwiek innych celach).

Ponadto, Wnioskodawca złoży w terminie wynikającym z ustawy o PIT informację PIT-39 do właściwego urzędu skarbowego, w której wykaże przychód uzyskany ze sprzedaży Nieruchomości.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy wydatki na nabycie Nieruchomości w Chorwacji można uznać za wydatki na własne cele mieszkaniowe w myśl art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, a co za tym idzie, dochód z odpłatnego zbycia Nieruchomości może w całości korzystać ze zwolnienia z PIT, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT?

Zdaniem Wnioskodawcy, wydatki na nabycie Nieruchomości w Chorwacji można uznać za wydatki na własne cele mieszkaniowe w myśl art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, a co za tym idzie dochód z odpłatnego zbycia Nieruchomości może w całości korzystać ze zwolnienia z PIT, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT.

Uzasadnienie:

Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy o PIT, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

W myśl przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, 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.

Na mocy art. 30e ust. 1 ustawy o PIT, 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.

Jednak na podstawie przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o

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

Natomiast, zgodnie z przepisem art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o PIT, 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 przepisem art. 21 ust. 28 ustawy o PIT, 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.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że Wnioskodawca spełni wszystkie przesłanki, aby móc zastosować przedmiotowe zwolnienie wynikające z przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Co więcej, ustawodawca w tym przepisie wskazał jednoznacznie, 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, 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 świetle powyższego, takie właśnie cele zostaną spełnione po zakupie przez Wnioskodawcę Nieruchomości w Chorwacji – zgodnie z opisem przedstawionym w zdarzeniu przyszłym wniosku. Wobec powyższego, wydatki na nabycie Nieruchomości w Chorwacji można uznać za wydatki na własne cele mieszkaniowe w myśl art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, a co za tym idzie, dochód z odpłatnego zbycia Nieruchomości może w całości korzystać ze zwolnienia z PIT, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

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

Natomiast, w myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, źródłem przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

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

- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonywaniu 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.

W świetle powyższego, każda czynność prawna, której przedmiotem jest odpłatne zbycie nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, stanowi źródło przychodów w rozumieniu tego przepisu, 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.

W tym miejscu wyjaśnić również należy, że zgodnie z art. 31 § 1 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. z 2020 r., poz. 1359), 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. Ustrój wspólności ustawowej obejmujący dorobek obojga małżonków, ukształtowany został przez ustawodawcę jako wspólność łączna, bezudziałowa.

Wspólność ta charakteryzuje się tym, że w czasie jej trwania małżonkowie nie mają określonych udziałów w majątku wspólnym, nie mogą zatem rozporządzać udziałami, a

także nie mogą żądać podziału majątku objętego wspólnością – art. 35 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego.

Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca jest współwłaścicielem, w ramach wspólności ustawowej małżeńskiej, nieruchomości gruntowej zabudowanej budynkiem mieszkalnym. Nieruchomość ta została nabyta w dniu 30 maja 2019 r., a obecnie planuje On jej sprzedaż.

W związku z powyższym, planowane przez Wnioskodawcę odpłatne zbycie nieruchomości, będzie stanowić źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ zostanie dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym Wnioskodawca nabył prawo współwłasności.

W myśl art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

Stosownie do art. 30e ust. 2 ww. ustawy, podstawą obliczenia podatku jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Przy czym przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest 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 (art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia (sprzedaży) nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe (potoczne) 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 sprzedaży mogła 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 związanych z zamiarem sprzedaży nieruchomości). Pomędzy tymi wydatkami a dokonaniem odpłatnym zbyciem musi istnieć zatem związek przyczynowo-skutkowy. Tak obliczony przychód można pomniejszyć o koszty uzyskania przychodu. Ustalenie kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw odbywa się zgodnie z art. 22 ust. 6c lub 6d ww. ustawy w zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

W rozpatrywanym przypadku zastosowanie znajdzie art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w myśl którego koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), z zastrzeżeniem ust. 6d,

stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

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. (art. 22 ust. 6e ww. ustawy).

Stosownie natomiast do art. 30e ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, wykazać:

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

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 (art. 30e ust. 5 ww. ustawy).

W myśl 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.

W myśl art. 45 ust. 1 ww. ustawy, podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie od dnia 15 lutego do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. Zeznania złożone przed początkiem terminu uznaje się za złożone w dniu 15 lutego roku następującego po roku podatkowym. Natomiast 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 tej ustawy.

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

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

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

gdzie:

D - dochód ze sprzedaży,

W - wydatki poniesione na cele mieszkaniowe,

P - przychód ze sprzedaży.

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

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

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały 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 gruncie 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.

Natomiast 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.

Należy również wskazać, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy 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 (art. 21 ust. 30 ww. ustawy). W przepisie tym ustanowiono zatem zakaz dwukrotnego odliczania i korzystania z ulg w odniesieniu do tych samych wydatków.

Zauważyć należy, że cytowany powyżej przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wiąże skutki prawne w postaci zwolnienia dochodu od opodatkowania z faktem przeznaczenia – w warunkach określonych w ustawie – uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przychodu wyłącznie na własne cele wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ww. ustawy.

Podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z cytowanego art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy jest fakt wydatkowania poczyniony 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 na wskazane w ustawie własne cele mieszkaniowe podatnika. Katalog

wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 ww. ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca formułując przedmiotowe zwolnienie w sposób jednoznaczny wskazał realizację celów mieszkaniowych, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu ze sprzedaży.

W związku z tym, tylko wydatkowanie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia – w terminie i na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131, a szczegółowo opisane w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – pozwala na zastosowanie przedmiotowego zwolnienia. Zatem, korzystanie ze zwolnienia od podatku, jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy spełnione są wszelkie przesłanki określone w przepisie stanowiącym podstawę prawną danej preferencji. W przypadku niewypełnienia warunków określonych w wyżej cytowanym art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik traci prawo do ulgi i jest zobowiązany do złożenia korekty zeznania oraz zapłaty podatku dochodowego.

Z literalnego brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że aby podatnik mógł skorzystać z powyższego zwolnienia, przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości bądź udziału w nieruchomości oraz praw do lokali wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych musi zostać wydatkowany poczynawszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie na wskazane w ustawie „własne cele mieszkaniowe” podatnika.

Należy podkreślić, że wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe są wyjątkiem, istotnym odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej – powszechności i równości opodatkowania, niewątpliwym więc musi być ściśle, bez wykładni rozszerzającej, ich interpretowanie. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzający zwolnienie od opodatkowania, będące zgodnie z art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, z późn. zm.) rodzajem ulgi podatkowej, a więc wyjątku od podlegania opodatkowaniu, nie powinien być interpretowany rozszerzająco.

Nie należy zatem pojęcia „własne cele mieszkaniowe” interpretować szeroko, w oderwaniu od celu polegającego na zaspokojeniu własnej potrzeby mieszkaniowej. Przy czym wyjaśnić również należy, że aby skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy wydatkować w ustawowym terminie środki ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w ustawie „własne cele mieszkaniowe”. Istotna jest zatem interpretacja ustawowego terminu „własne cele mieszkaniowe”. Należy wyjaśnić, że samo poniesienie wydatku nie świadczy jeszcze o tym, że została spełniona przesłanka skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania. Warunkiem zwolnienia podatkowego jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych. Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. W orzecznictwie dość

jednolicie przyjmuje się, że cel mieszkaniowy wiąże się z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych, przy czym chodzi tu o potrzeby mieszkaniowe w sensie obiektywnym, a zatem potrzeby przeciętnego podatnika, który o ulgę się ubiega. Zawsze bowiem centrum życiowe koncentruje się w konkretnym budynku lub lokalu mieszkalnym i ten właśnie budynek lub lokal służy zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych. Potrzeba realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych jest najważniejszym elementem przedmiotowego zwolnienia od podatku dochodowego.

Zwolnienie dotyczy zatem realizowania przez podatnika swoich celów mieszkaniowych, czyli własnych potrzeb mieszkaniowych, a nie potrzeb mieszkaniowych innych osób. Zwolnieniem tym nie są objęte przychody ze sprzedaży nieruchomości i praw przeznaczone na zakup innych nieruchomości lub praw w sytuacji, gdy czynności te wskazują na działania o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym lub zmierzającym do zaspakajania potrzeb mieszkaniowych innych osób, a nie podatnika.

Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”, świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia 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 i nie może służyć ani realizacji celów mieszkaniowych innych osób, ani uniknięciu opodatkowania poprzez dokonanie wydatku.

W świetle powyższego, skorzystanie ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzależnione jest od kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek: wydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe i dokonania tej czynności przed upływem trzyletniego terminu.

W opisie zdarzenia przyszłego Wnioskodawca wskazał, że przychód uzyskany ze sprzedaży Nieruchomości zamierza w całości wydatkować w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpi odpłatne zbycie Nieruchomości na nabycie Nieruchomości w Chorwacji, w której będzie realizował własne cele mieszkaniowe. Jak wskazano powyżej, wydatki, których realizacja uprawnia do zwolnienia określone zostały enumeratywnie w art. 21 ust. 25 ww. ustawy.

Jednym z takich celów jest m.in. 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, położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Jednak wyjaśnić należy, że 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 prawo do zwolnienia ustawodawca uzależnił od 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 (art. 21 ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

W przypadku nabycia nieruchomości na terytorium Chorwacji, warunek określony w art. 21 ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zostanie spełniony, w myśl bowiem art. 26 ust. 1 zdanie pierwsze umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Chorwacji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 19 października 1994 r. (Dz. U. z 1996 r., Nr 78, poz. 370) właściwe władze Umawiających się Państw będą wymieniały informacje, konieczne do stosowania postanowień niniejszej umowy, a także informacje o ustawodawstwie wewnętrznym Umawiających się Państw dotyczące podatków wymienionych w niniejszej umowie, w takim zakresie, w jakim opodatkowanie, jakie ono przewiduje, nie jest sprzeczne z umową.

Mając na względzie opisane we wniosku zdarzenie przyszłe oraz przedstawione powyżej uregulowania prawne należy stwierdzić, że jeżeli uzyskany przez Wnioskodawcę przychód ze sprzedaży nieruchomości gruntowej zabudowanej budynkiem mieszkalnym jednorodzinnym, zostanie wydatkowany w okresie trzech lat licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpi odpłatne zbycie, na nabycie lokalu mieszkalnego na terenie Republiki Chorwacji w celu zamieszkania w nim, to osiągnięty dochód korzystać będzie ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) tej ustawy. Spełnione bowiem zostaną określone w tej ustawie przesłanki uprawniające do zastosowania przedmiotowego zwolnienia, w tym warunek określony w art. 21 ust. 27 ww. ustawy dotyczący istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium Wnioskodawca będzie ponosił wydatki na cele mieszkaniowe.

Powyższe zwolnienie obejmować będzie taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia, jaka proporcjonalnie będzie odpowiadać udziałowi poniesionych wydatków na nabycie udziału w nieruchomości (lokalu mieszkalnego), w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia. W sytuacji, gdy Wnioskodawca wydatkuje cały przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości, na nabycie udziału w nieruchomości (lokalu mieszkalnego) na terenie Republiki Chorwacji, który będzie służył zaspokojeniu Jego własnych potrzeb mieszkaniowych, wówczas cały dochód będzie podlegał zwolnieniu z obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych.

Wobec powyższego, stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.

Końcowo Organ zauważa, 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 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. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ma na celu wyjaśnienie wątpliwości co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego materialnego do określonego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego).

Jeżeli zatem zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej będzie różniło się od stanu faktycznego, który wystąpi w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja indywidualna nie będzie chroniła Wnioskodawcy. Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie 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 ..., 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.