

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 492717
Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna
Status informacji: Aktualna
Data publikacji: 2022-06-06T09:45:40.324
Tytuł (teza): Podatek dochodowy od osób fizycznych w zakresie zwolnienia przedmiotowego.
Autor informacji:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2022-05-31T13:28:12.447
Sygnatura: 0113-KDIPT2-2.4011.277.2022.1.MP

Słowa kluczowe:

- nieruchomości
- przychód
- sprzedaż
- zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe

Przepis:

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 27

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.

Załączniki: brak

Treść:

Interpretacja indywidualna
– stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

7 marca 2022 r. wpłynął Pana wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie zwolnienia przedmiotowego. Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Przedmiotem złożonego wniosku jest weryfikacja możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.; dalej: ustawa o PIT), względem dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości stanowiącej przedmiot wcześniejszej darowizny na rzecz Podatnika i przeznaczonych w przyszłości na zakup nieruchomości mieszkalnej położonej na terytorium Hiszpanii w ramach realizacji własnych celów mieszkaniowych.

Wnioskodawca jest właścicielem nieruchomości gruntowej położonej w .., stanowiącej dwie niezabudowane działki, o łącznej wartości określonej w akcie notarialnym na kwotę 100 000 zł. Wnioskodawca został właścicielem nieruchomości w dniu 29 sierpnia 2019 r., w drodze przekazania darowizny na Jego rzecz przez Jego dziadków, którzy do tej pory byli jedynymi właścicielami nieruchomości gruntowej na prawach wspólności ustawowej. Przeniesienie praw do przedmiotowych nieruchomości nastąpiło wraz z oświadczeniem przyjęcia przedmiotu darowizny przez ojca Wnioskodawcy, działającego w imieniu i na rzecz małoletniego wówczas syna.

Obecnie jedna lub dwie z darowanych nieruchomości ma stanowić przedmiot sprzedaży. Środki pieniężne otrzymane z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości gruntowej mają zostać w perspektywie najpóźniej trzech lat (licząc od końca bieżącego roku) wykorzystane przez Wnioskodawcę na nabycie nieruchomości w Hiszpanii w rozumieniu art. 21 ust. 25 ustawy o PIT, w ramach realizacji własnych celów mieszkaniowych.

Celem zakupu nieruchomości ma być zapewnienie sobie miejsca zamieszkania co najmniej na czas podjęcia studiów na jednej z uczelni wyższych zlokalizowanych w Hiszpanii. Jednocześnie będzie to pierwsza i jedyna nieruchomość Wnioskodawcy nabyta w celu realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych, ponieważ dotychczas Wnioskodawca nie posiadał i nie posiada innej nieruchomości na terytorium Polski czy terenie innego kraju, która byłaby użytkowana w celach mieszkaniowych. Nieruchomość nabyta w Hiszpanii nie ma być przeznaczona do celów rekreacyjnych, a ma zapewnić miejsce stałego pobytu (zamieszkania) Wnioskodawcy w trakcie trwania nauki w ramach studiów wyższych.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że do dnia złożenia wniosku nie upłynęło pięć lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości gruntowej przez Wnioskodawcę w drodze darowizny, co implikuje po stronie Wnioskodawcy obowiązek rozpoznania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Zważywszy na nietypowy charakter zdarzenia związanego potencjalnym zakresem zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym względem przychodów uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości w Polsce i poniesionych następnie na nabycie nieruchomości za granicą w ramach realizacji własnych celów mieszkaniowych, Wnioskodawca wnosi o potwierdzenie, że poniesione przez Niego wydatki na nabycie nieruchomości w Hiszpanii dla własnych celów mieszkaniowych stanowią wydatek określony w art. 21 ust. 25 ustawy o PIT, co w

konsekwencji, uprawniałoby Go do skorzystania ze zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT.

Pytanie

Czy na gruncie ustawy o PIT dopuszczalne jest zastosowanie zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości gruntowej w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na zakup nieruchomości w Hiszpanii 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 zostanie wydatkowany na własne cele mieszkaniowe Wnioskodawcy, a poniesione przez Wnioskodawcę wydatki na zakup nieruchomości w Hiszpanii mieścić się będą w dyspozycji art. 21 ust. 25 ustawy o PIT?

Pana stanowisko w sprawie:

Zdaniem Wnioskodawcy, na gruncie przepisów ustawy o PIT dopuszczalne jest zastosowanie zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości gruntowej w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na zakup nieruchomości w Hiszpanii 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 zostanie wydatkowany na własne cele mieszkaniowe Wnioskodawcy.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że w sytuacji, gdy odpłatne zbycie nieruchomości gruntowej oraz nabycie nieruchomości w Hiszpanii na własne cele mieszkaniowe Wnioskodawcy nastąpi w okresie wskazanym w art. 21 ust. 131 ustawy o PIT, zostanie zachowany ustawowy termin uprawniający podatnika do skorzystania ze zwolnienia względem dochodów uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości gruntowej, które podlegają co do zasady opodatkowaniu zgodnie z regulacjami art. 30e ust. 1 ustawy o PIT.

Zdaniem Wnioskodawcy, poniesienie wydatków na nabycie nieruchomości na terytorium Hiszpanii, a więc państwa członkowskiego Unii Europejskiej, celem realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych, spełnia definicję wydatków poniesionych na te cele wskazanej w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT zgodnie z treścią art. 21 ust. 25 tej samej ustawy.

W tym przypadku spełniony będzie, także dodatkowy warunek nakładany przez ustawodawcę w art. 21 ust. 27 ustawy o PIT na podatnika, w przypadku nabycia nieruchomości na własne cele mieszkaniowe za granicą, tzn. istnieje podstawa prawna wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o PIT, osoby fizyczne podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy), jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Tym samym za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

- posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (tzw. „ośrodek interesów życiowych”), lub

- przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Tak skonstruowany przepis prawny przez ustawodawcę wskazuje, że są to warunki rozłączne, co oznacza, że spełnienie tylko jednego z wyżej wymienionych powoduje powstanie nieograniczonego obowiązku podatkowego. Wątpliwości w zakresie wykładni przywołanego przepisu prawnego może budzić definicja „ośrodka interesów życiowych”, która nie została wprost wskazana w treści ustawy o PIT. Niemniej jednak, w praktyce wykładniczej przez interesy osobiste rozumie się najczęściej związku podatnika o charakterze rodzinnym i personalnym (osobistym, towarzyskim), rozumiane m.in. jako: ognisko domowe, miejsce aktywności społecznej, politycznej, kulturalnej, obywatelskiej lub przynależność do organizacji funkcjonującej na określonym terenie. Natomiast za centrum interesów gospodarczych uznaje się miejsce osiągania przez podatnika głównych korzyści majątkowych, a zatem miejsce wykonywania pracy, posiadanych inwestycji, majątku, polis ubezpieczeniowych, kredytów czy kont bankowych.

Dla celów dokonania interpretacji pojęcia „miejsca zamieszkania” na gruncie przepisów międzynarodowego prawa podatkowego, warto przytoczyć wyjaśnienia wynikające z Komentarza do Modelowej Konwencji OECD. W tym miejscu należy zaznaczyć, że wiodącym celem Modelowej Konwencji OECD jest umożliwienie rozwiązywania w sposób jednolity najczęściej występujących problemów interpretacyjnych w zakresie międzynarodowego prawnego podwójnego opodatkowania. Tekst Modelowej Konwencji stanowiącej wzór umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawieranych przez Polskę, jak i brzmienie Komentarza do niej zostały wypracowane w drodze konsensusu przez wszystkie państwa członkowskie OECD, które zobowiązały się tym samym do stosowania zawartych w nich postanowień. Modelowa Konwencja, jak i Komentarz do niej, nie są jednak źródłem powszechnie obowiązującego prawa, natomiast stanowią wskazówkę, jak należy interpretować zapisy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Tym samym warto przytoczyć stanowisko polskich organów podatkowych, które dokonując uzasadnienia publikowanych interpretacji również chętnie powołują się na treść Modelowej Konwencji OECD, np. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: DKIS) w indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 26 kwietnia 2019 r., nr 0114-KDIP3-3.4011.97.2019.2.JM. „Według Komentarza do Modelowej Konwencji OECD posiadanie stałego ogniska domowego oznacza, że osoba fizyczna urządziła je i zastrzegła dla swojego trwałego użytkowania, w przeciwieństwie do przebywania w konkretnym miejscu, ale w takich warunkach, z których wynika, że dany pobyt jest zamierzony na krótki czas. Zgodnie z Komentarzem, istotnym czynnikiem jest trwałość zamieszkania, dbałość o ognisko domowe, co należy rozumieć, że osoba zainteresowana czyni wszystko, co jest niezbędne, aby mieć to mieszkanie do własnej dyspozycji w każdym czasie, w sposób ciągły, a nie od czasu do czasu, na pobyt, który z różnych względów może mieć charakter krótkotrwały. Jeżeli osoba fizyczna posiada ognisko domowe w obu umawiających się państwach, wówczas pierwszeństwo ma państwo, z którym osobiste i ekonomiczne powiązania danej osoby są ściślejsze. Przez takie powiązania, Komentarz nakazuje rozumieć ośrodek interesów życiowych, przy ustalaniu którego należy wziąć pod uwagę stosunki rodzinne i towarzyskie, zatrudnienie, działalność polityczną, kulturalną i wszelką inną, miejsce działalności gospodarczej i miejsce, z którego zarządza swoim mieniem. Wszystkie te okoliczności należy rozważyć w całości, uwzględniając indywidualne postępowanie danej osoby. Jeśli miejsca zamieszkania nie można ustalić na podstawie tego kryterium, należy ustalić je biorąc pod uwagę przede wszystkim miejsce, w którym osoba fizyczna zwykle przebywa, a następnie obywatelstwo danej osoby”.

Warto zaznaczyć, że w celu określenia ograniczonego lub nieograniczonego obowiązku podatkowego Wnioskodawcy, konieczne jest określenie Jego „ośrodka interesów życiowych”. Na podstawie przytoczonych definicji można wskazać, że ośrodek interesów

życiowych Wnioskodawcy znajduje się aktualnie w Polsce, stąd również w Polsce będzie podlegał On nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. O lokalizacji ośrodka interesów życiowych w Polsce może świadczyć m.in. posiadanie w Polsce najbliższej rodziny, miejsca dotychczasowej aktywności zawodowej lub majątku.

Wobec powyższego sprzedaż nieruchomości gruntowej przez Wnioskodawcę podlegać będzie, co do zasady, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Polsce.

Zgodnie z 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 ustawy o PIT stanowiące różnego rodzaju zwolnienia oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Z kolei, katalog źródeł przychodów podlegających opodatkowaniu został wyszczególniony przez ustawodawcę w treści art. 10 ustawy o PIT.

Analizując wskazany przepis można dostrzec, że jednym ze źródeł przychodów zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, są przychody z tytułu odpłatnego zbycia:

- 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.

Przytoczona powyżej treść przepisu stanowi podstawę prawną dla powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do planowanej sprzedaży nieruchomości gruntowej, mając na uwadze, że od czasu nabycia nieruchomości przez Wnioskodawcę drogą darowizny do momentu jej planowanej sprzedaży nie upłynęło (nie upłynie) pięć lat.

W konsekwencji, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego, Wnioskodawca działając na podstawie art. 30e ustawy o PIT, powinien co do zasady naliczyć od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości gruntowej i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o PIT, podatek dochodowy w wysokości 19% podstawy obliczenia podatku. Podstawą obliczenia podatku w tym przypadku jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19 ustawy o PIT, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d ustawy o PIT, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw. Dochody te nie łączą się z dochodami (przychodami) z innych źródeł i wykazuje się je w zeznaniu rocznym po zakończeniu roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości lub praw.

Podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, może jednak w określonych przez treść ustawy o PIT przypadkach skorzystać z prawa do zwolnienia z opodatkowania uzyskanych dochodów na skutek zastosowania zwolnienia, w tym również zwolnienia uregulowanego w rozdziale 3 ustawy o PIT.

Katalog przychodów (dochodów) zwolnionych od podatku dochodowego został określony w art. 21 ustawy o PIT i swoim zakresem obejmuje również możliwość zwolnienia z opodatkowania dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości, w części przeznaczonej w określonym czasie na nabycie nieruchomości przeznaczonej na tzw. własne cele mieszkaniowe.

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

W uzupełnieniu do przywołanej treści artykułu, należy zaznaczyć, że za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, zgodnie z brzmieniem art. 21 ust. 25 ustawy o PIT, uważa się:

1) wydatki poniesione na:

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

2) wydatki poniesione na:

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

- 3) wartość otrzymanego w ramach odpłatnego zbycia w drodze zamiany znajdującego się w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej:
- a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, lub
 - b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, lub udziału w tych prawach, lub
 - c) gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie przeznaczonych pod budowę budynku mieszkalnego, w tym również gruntu lub udziału w gruncie albo prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, lub
 - d) gruntu, udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z budynkiem lub lokalem wymienionym w lit. a).

Należy przy tym jednocześnie zaznaczyć, że w przypadku wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a)-c) artykułu 21 ustawy o PIT, uznaje się je za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a)-c), w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie nastąpiło nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości.

Jednocześnie należy podkreślić, że zgodnie z art. 21 ust. 26 ustawy o PIT, przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) i e) ustawy o PIT, 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 własny 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 podatnik nabędzie ich własność lub współwłasność albo spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości, jeżeli uprzednio prawo takie mu nie przysługiwało.

Co więcej, za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe nie uważa się zgodnie z art. 21 ust. 28 ustawy o PIT, 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.

Wątpliwość interpretacyjną w powyższym zakresie może budzić również zdefiniowanie pojęcia „własnych celów mieszkaniowych”, stanowiących podstawę zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów uzyskanych z tytułu zbycia nieruchomości położonej w Polsce. W tym celu, pomocnym może być przywołanie stanowiska DKIS przedstawionego w indywidualnej interpretacji podatkowej z 17 sierpnia 2021 r., nr 0115-KDWT.4011.109.2021.2.BK: „Istotne jest natomiast, że powołany przepis przewiduje zwolnienie ze względu na „własne cele mieszkaniowe”. Jest to cel nadrzędny, przez pryzmat którego należy interpretować ww. przepis. Intencją ustawodawcy tworzącego to zwolnienie było zachęcenie podatników do nabywania w miejsce zbywanych nieruchomości czy praw majątkowych, innych nieruchomości lub praw majątkowych przeznaczonych do zaspakajania ich indywidualnych potrzeb mieszkaniowych. Świadczy o tym poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”. Zwolnieniem tym nie są objęte przychody ze sprzedaży nieruchomości i praw przeznaczone na zakup innych nieruchomości lub praw w sytuacji,

gdy czynności te wskazują np. na działanie o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym, inwestycyjnym lub innym nie wskazującym na działanie ukierunkowane na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie precyzują, jak należy rozumieć pojęcie „własne cele mieszkaniowe”. „Własne cele mieszkaniowe” w takim przypadku należy rozumieć zgodnie z wykładnią literalną. Realizacja własnych celów mieszkaniowych w sytuacji kiedy podatnik był/jest właścicielem innej (innych) nieruchomości (lokalu mieszkalnego) winna polegać na tym, że w przypadku zakupu kolejnego domu/lokalu mieszkalnego również w nim podatnik faktycznie winien takie cele realizować. Wyraz „mieszkaniowe” w wyrażeniu „własne cele mieszkaniowe”, należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie mieszkania (mieszkań)/domu w znaczeniu przedmiotowym. Istotnym jest zatem, aby podatnik był w stanie racjonalnie udowodnić, że faktycznie mieszka lub ma możliwość mieszkania w nabytej nieruchomości/lokalu mieszkalnym. 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”.

Zbliżone stanowisko do przywołanego powyżej prezentuje organ podatkowy w indywidualnej interpretacji podatkowej DKIS z 19 lipca 2021 r., nr 0113-KD IPT2-2.4011.493.2021.1.AKu: „Przy czym podkreślić należy, że w ww. przepisie ustawodawca wskazał, że przychód z odpłatnego zbycia ma zostać wydatkowany na „własne cele mieszkaniowe”. Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania ww. zwolnienia 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. 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”. Z punktu widzenia ustawodawcy istotne jest bowiem aby wydatkowanie przychodu było ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Innymi słowy podatnik, który uzyskał przychód ze sprzedaży nieruchomości może przeznaczyć go na zakup lokalu mieszkalnego, uzyskując przy tym prawo do ww. zwolnienia, jednakże działanie takie ma służyć zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych tego podatnika. W świetle takiego wyjaśnienia nie zaspokaja swoich własnych celów mieszkaniowych osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne nieruchomości w celach lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu, remontu celem późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem lub dla realizacji potrzeb mieszkaniowych innych osób np. dzieci. W przypadku nabycia budynku mieszkalnego ze środków ze sprzedaży innej nieruchomości podatnik faktycznie powinien w nowo nabytej nieruchomości własne cele mieszkaniowe realizować, a więc mieszkać. Nie wystarczy być zatem właścicielem lub współwłaścicielem nieruchomości. Nieruchomość, która nie jest zamieszkała przez podatnika, nie jest wykorzystywana przez niego do zamieszkania lub jest wykorzystywana do innych celów niż zaspokojenie własnych potrzeb podatnika (np. zamieszkują ją lub zamieszkiwać będą inne niż podatnik osoby), nie jest nieruchomością, której zakup mógłby zostać uznany za realizację własnego celu mieszkaniowego. W świetle powyższego, co do zasady, podatnik może skorzystać z omawianego zwolnienia w związku z zakupem lokalu mieszkalnego na cele mieszkalne jedynie w sytuacji, gdy nabył tą nieruchomość w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych i faktycznie realizuje lub w najbliższym czasie będzie realizował w nim swoje potrzeby mieszkaniowe”.

W przedmiocie złożonego wniosku kluczowe są również zapisy art. 21 ust. 27 ustawy o PIT, które wskazują, 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, zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów uzyskanych z tytułu zbycia nieruchomości i wykorzystanych na własne cele mieszkaniowe, 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.

Tym samym, w przypadku nabycia nieruchomości na terytorium Hiszpanii, warunkiem skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, jest zweryfikowanie 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 hiszpańskiego organu podatkowego.

Podstawowym aktem prawnym regulującym kwestię wymiany informacji pomiędzy organami podatkowymi Polski oraz Hiszpanii jest umowa z dnia 15 listopada 1979 r. o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii (dalej: umowa UPO PL-ES).

Tym samym, zasady wymiany informacji między państwami zostały określone w art. 26 umowy UPO PL-ES i prezentują się następująco: „Właściwe władze Umawiających się Państw będą wymieniały informacje konieczne do wykonywania niniejszej umowy, a także informacje dotyczące prawa wewnętrznego Umawiających się Państw co do podatków objętych niniejszą umową w takim zakresie, w jakim opodatkowanie, które one przewidują, jest zgodne z umową. Wymienione informacje będą stanowiły tajemnicę i będą mogły być udzielane tylko osobom lub władzom (w tym również sądom albo organom administracyjnym), zajmującym się ustaleniem lub poborem podatków wymienionych w niniejszej umowie albo postępowaniem, wnioskami i środkami odwoławczymi w sprawach podatkowych. Powołane osoby lub władze użyją informacji tylko w wymienionym celu. Mogą one ujawnić te informacje w trakcie przewodu sądowego lub na potrzeby decyzji sądowych.

Bazując na przytoczonej regulacji, właściwe jest stwierdzenie, że wymiana informacji pomiędzy Polską a Hiszpanią w rzeczywistości zachodzi i wynika z ratyfikowanej Umowy międzynarodowej, co jednocześnie może stanowić przesłankę do spełnienia warunku wskazanego przez ustawodawcę w art. 21 ust. 27 ustawy o PIT i możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania w odniesieniu do dochodów uzyskanych z tytułu zbycia nieruchomości, a następnie poniesionych na własne cele mieszkaniowe.

Dowodzi tego m.in. stanowisko przedstawione w indywidualnej interpretacji podatkowej DKIS z 17 sierpnia 2021 r., nr 0115-KDWT.4011.109.2021.2.BK, w której organ podatkowy powołuje się na analogiczny przepis umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a Chorwacją w kontekście zakupu nieruchomości na terytorium Chorwacji: „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. W przypadku nabycia nieruchomości na terytorium Chorwacji warunek określony w 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".

Biorąc pod uwagę przytoczoną wyżej linię interpretacyjną oraz przywołane przepisy ustawy o PIT, zdaniem Wnioskodawcy, możliwe jest zastosowanie w niniejszej sprawie zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, w stosunku do przychodów uzyskanych przez Wnioskodawcę z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości gruntowych, a następnie wydatkowanych na zakup nieruchomości w Hiszpanii na własne cele mieszkaniowe z uwagi na spełnienie przesłanki określonej w art. 21 ust. 27 ustawy o PIT, pod warunkiem, że nabycie nieruchomości za granicą nastąpi nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest prawidłowe.

Odstępuję od uzasadnienia prawnego tej oceny.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

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

Końcowo należy wskazać, 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 podanego we wniosku – nie prowadzi postępowania dowodowego. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego nie jest bowiem ustalanie, czy przedstawiony we wniosku stan faktyczny jest zgodny ze stanem rzeczywistym. Ustalenie stanu rzeczywistego stanowi domenę ewentualnego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego organu kontroli celno-skarbowej. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku tego postępowania okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne. Organ nie prowadzi postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku do tych okoliczności wyraża swoje stanowisko, które zawsze musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

· Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan do interpretacji.

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

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

1) z zastosowaniem art. 119a;

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

Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pan prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarzania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329; dalej jako „PPSA”).

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

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

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

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).

Podstawą prawną dla odstąpienia od uzasadnienia interpretacji jest art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej.